



UNIFACS

UNIVERSIDADE SALVADOR

LAUREATE INTERNATIONAL UNIVERSITIES*

**UNIVERSIDADE SALVADOR
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

WAGNER MIRANDA GOMES

**A EFICIÊNCIA DA ESTRUTURA DOS CONTROLES INTERNOS DAS
UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE SOB A PERSPECTIVA
DO MODELO COSO**

Salvador
2011

WAGNER MIRANDA GOMES

**A EFICIÊNCIA DA ESTRUTURA DOS CONTROLES INTERNOS DAS
UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE SOB A PERSPECTIVA
DO MODELO COSO**

Dissertação apresentada ao Mestrado em Administração,
do Programa de Pós-Graduação em Administração da
Universidade Salvador, como requisito parcial à obtenção
do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Sergio Hage Fialho

Salvador
2011

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da Universidade Salvador – UNIFACS. Laureate
Internacional Universities

Gomes, Wagner Miranda

A eficiência da estrutura dos controles internos das universidades federais da região nordeste sob a perspectiva do modelo COSO / Wagner Miranda Gomes. - 2011.

129 f.

Dissertação (Mestrado) – UNIFACS Universidade Salvador. Laureate Internacional Universities. Mestrado em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Sergio Hage Fialho.

1. Administração Pública. 2. Controle Interno e Externo. 3. COSO. 5. Universidades Federais do Nordeste do Brasil. 6. Eficiência administrativa. I. Título.

CDD: 651

TERMO DE APROVAÇÃO

WAGNER MIRANDA GOMES

A EFICIÊNCIA DA ESTRUTURA DOS CONTROLES INTERNOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE SOB A PERSPECTIVA DO MODELO COSO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, Universidade Salvador - UNIFACS, pela seguinte banca examinadora:

Sérgio Hage Fialho - Orientador _____
Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia - UFBA
Universidade Salvador UNIFACS

Élvia Mirian Cavalcanti Fadul - _____
Doutorado em Urbanisme pelo Université Paris XII - Institut d'Urbanisme de Paris
Universidade Salvador UNIFACS

José Antônio Moreira Icó da Silva _____
Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Universidade do Estado da Bahia - UNEB

Salvador de de 2011

AGRADECIMENTOS

Sou grato, primeiramente, a Deus por mais esta vitória. Sou grato a minha mãe, mulher forte, que mesmo com a doença, que se apresentou durante este trabalho, não se fez desencorajar pela vida, sendo um exemplo a todas as mulheres que sofrem desse mal. Mulher que criou seus filhos se doando inteiramente, por vezes ou quase sempre, esquecendo-se de si própria.

Sou grato a meu pai, que veio a falecer durante esta dissertação, mas que mesmo em outro plano, com certeza, torceu e torce pelas minhas conquistas.

Sou grato a minha família: irmãs, cunhado e sobrinhos, que, apesar das discordâncias inerentes a todos os indivíduos, têm a plena convicção do significado de família, principalmente nos momentos mais difíceis.

Sou grato a toda a família UNIFACS que, de alguma forma, contribuiu para esta vitória. Aos professores, que nos direcionam no caminho do saber, saber que nos leva ao crescimento não só acadêmico, mas, sobretudo, como cidadão.

Sou grato a meu orientador, Prof. Dr. Sergio Fialho, pessoa inteligente, com uma singular capacidade de síntese, enfim, um grande educador.

Sou grato aos meus amigos e amigas que entenderam a minha ausência nos últimos tempos e aos colegas de trabalho, em especial a Samir e Celi, que se tornaram grandes amigos, extrapolando as fronteiras do labor, além daqueles que carregam a minha estima e consideração.

Meu muito obrigado a todos que, de uma forma ou de outra, contribuíram para o meu sucesso nesta jornada.

RESUMO

O presente trabalho procurou avaliar a eficiência da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil sob a perspectiva do modelo COSO. Bem como visou mensurar os seus componentes: o ambiente de controle; a avaliação de risco; o procedimento de controle; a informação e comunicação e o monitoramento. Na revisão da literatura se procurou buscar a fundamentação para os entendimentos necessários relativos ao Princípio da eficiência da Administração Pública, ao Sistema de Controle no Brasil, aos controles internos e ao modelo COSO. Os métodos e procedimentos consistiram em análise dos relatórios de gestão, de 2010, das quatorze Universidades do Nordeste, em especial ao questionário referente à estrutura dos controles internos respondidos por ordenamento e orientação do Tribunal de Contas da União e da Controladoria Geral da União. Na análise das informações obtidas junto aos dados secundários dos questionários aplicados às Universidades pesquisadas, conclui-se que a estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil, sob a perspectiva do modelo COSO, é pouco eficiente. Os resultados, portanto, apontaram algumas fragilidades. Entretanto estas fragilidades, mais do que barreiras, são oportunidades de aprimoramento da gestão destes entes públicos, e é isso que o presente trabalho demonstra, ou seja, que as Universidades pesquisadas necessitam de ações de melhoria nos componentes do modelo COSO. E que isso conduzirá a uma maior eficiência na estrutura dos controles internos delas.

Palavras-chave: Administração Pública. Controle Interno e Externo. Controles internos. COSO. Universidades Federais do Nordeste do Brasil. Eficiência administrativa.

ABSTRACT

This study aimed to evaluate the effectiveness of internal control structure of the Federal Universities in the Northeast region of Brazil from the perspective of the COSO model. Aimed at measuring how well its components: control environment, risk assessment, the control procedure, the information and communication and monitoring. In reviewing the literature we tried to get the necessary foundation for the understandings on the principle of efficiency of public administration, the control system in Brazil, internal controls and the COSO model. The methods and procedures consisted of analysis of management reports, 2010, from fourteen universities in the Northeast, and the structure of the questionnaire relating to internal controls answered by planning and guidance of the Supreme Audit Institutions and the Comptroller General of the Union in analysis of information obtained from secondary data from questionnaires to the Universities surveyed, it is concluded that the structure of internal controls of the Federal Universities in the Northeast of Brazil, from the perspective of the COSO model, is little efficient. The results therefore showed some weaknesses. But these weaknesses, rather than barriers, they are opportunities to improve the management of public entities, and that's what this study shows, that is, the universities surveyed require actions to improve the components of the COSO model. And that will lead to greater efficiency in the structures of their internal controls.

Keywords: Public Administration. Internal and External Control. Internal controls. COSO. Federal Universities in the Northeast of Brazil. Administrative efficiency.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REVISÃO DA LITERATURA	11
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA	11
2.2 SISTEMA DE CONTROLE NO BRASIL	23
2.3 O REFERENCIAL COSO	44
3 EDUCAÇÃO SUPERIOR: AS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE DO BRASIL	62
4 METODOLOGIA DA PESQUISA	73
4.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	73
4.2 O UNIVERSO E A AMOSTRA	75
4.3 O INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	78
4.4 ANÁLISE DOS DADOS	79
5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	81
5.1 AMBIENTE DE CONTROLE	81
5.2 AVALIAÇÃO DE RISCO	86
5.3 PROCEDIMENTO DE CONTROLE	91
5.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	93
5.5 MONITORAMENTO	96
5.6 OS COMPONENTES DE ANÁLISE	98
5.7 ESTRUTURA DOS CONTROLES INTERNOS	99
6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	101
6.1 AMBIENTE DE CONTROLE	101
6.2 AVALIAÇÃO DE RISCO	105
6.3 PROCEDIMENTO DE CONTROLE	111
6.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	113
6.5 MONITORAMENTO	116
7 CONCLUSÃO	119
REFERÊNCIAS	122

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho estuda a estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil sobre a perspectiva do modelo do *The Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), que muitas organizações adotaram como referência.

Segundo Fayol (1981), controle é uma função específica do ciclo administrativo. Controle, portanto, procura assegurar que as ações sejam executadas conforme o planejado, com o fito de atingir os objetivos e metas predeterminados. O controle, quando integrado aos processos internos de uma organização, é capaz de estruturar-se na forma de um sistema.

Na literatura técnica, **controle interno**, **controles internos** e **sistema** ou **estrutura de controle(s) interno(s)** são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo organizacional do conjunto de atividades, rotinas e procedimentos estabelecidos com o intuito de garantir uma razoável margem de segurança que os objetivos da organização sejam alcançados (TCU, 2009).

Assim, seja na esfera pública ou privada, o controle é um das funções primordiais da administração, ele atua em todos os níveis das organizações e em todos os processos, de forma compartilhada e complementar, e é fundamental para uma gestão competente. A sua deficiência, ou mesmo ausência, compromete as demais funções administrativas e, conseqüentemente, contribui para a ineficiência da organização ou mesmo do Estado.

Nesse sentido, foi que o COSO, em 1992, produziu um documento, intitulado *Internal Control – Integrated Framework*. Em linhas gerais, o modelo COSO auxilia na identificação dos objetivos essenciais de qualquer organização e define controle interno e seus componentes (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimento de controle, informação e comunicação e monitoramento), fornecendo critérios a partir dos quais os controles internos podem ser avaliados. Esse documento satisfaz as necessidades de diversos usuários e oferece um modelo com o qual se permite avaliar e melhorar os controles internos (PEREIRA, 2008).

Devido à importância e abrangência do documento publicado pelo COSO, grandes organizações internacionais de orientações sobre controles internos, tanto do setor privado quanto do setor público, revisaram suas publicações no sentido de incorporar o arcabouço conceitual e os elementos trazidos pelo COSO.

No que tange ao setor público, destacam-se o Banco Mundial (BID) e a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), que através de seu Comitê de Padrões de Controles Internos, em 2004, publicou o estudo denominado *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Este guia incorpora o modelo e os conceitos do referencial COSO (TCU, 2009).

A partir do exercício de 2010, diferente dos exercícios anteriores, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a cobrar, no relatório de gestão das unidades jurisdicionadas, informações sobre o funcionamento da estrutura dos controles internos, contemplando os seguintes aspectos: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimento de controle; informação e comunicação; e monitoramento. Os aspectos, propostos pelo TCU, a cerca da apresentação das informações dos controles internos das unidades se coadunam com o modelo COSO.

O objetivo, segundo o TCU, é demonstrar a estrutura dos controles internos das unidades jurisdicionadas, ou órgãos e entes da Administração Pública, de forma a evidenciar a suficiência dos controles para garantir a confiabilidade das informações financeiras produzidas; a obediência (*compliance*) às leis e regulamentos; a salvaguarda dos seus recursos para evitar perdas, mau uso e dano; e a eficiência de suas operações.

Com isso, o TCU demonstra que se adere às tendências mundiais, dando ênfase à questão do desempenho dos controles internos, e quais aspectos da gestão serão examinados e cobrados dos administradores públicos. E a Controladoria Geral da União (CGU), ciente das suas finalidades, em especial, a de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, estará envolvida nesse processo.

As Universidades Federais, como entes da administração indireta do Governo Federal, têm como missão o ensino, pesquisa e extensão, oferecendo ensino superior gratuito e de qualidade a comunidade, além de promover a inclusão social, por isso não se pode deixar de destacar a importância delas para a Região Nordeste, uma das regiões mais carentes do país.

Isso posto, se torna claro que a importância que o controle, em todas as suas acepções, tem para a Administração Pública em sentido amplo. Melhorar, pois, a eficiência da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil se torna uma questão fundamental. Assim, o presente

trabalho buscou investigar o seguinte **problema de pesquisa**: a estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste é eficiente sob a perspectiva do modelo COSO?

Ao responder esta questão da pesquisa, pretendeu-se alcançar como **objetivo geral** a avaliação da eficiência da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste sob a perspectiva do modelo COSO, e como **objetivos específicos** a mensuração dos cinco componentes do COSO:

- a) Ambiente de Controle;
- b) Avaliação de Risco;
- c) Procedimento de Controle;
- d) Informação e Comunicação; e,
- e) Monitoramento.

Para tanto foi desenvolvido um estudo a partir dos relatórios de gestão, de 2010, em especial dos questionários respondidos, pelas quatorze Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil, por ordenamento e orientação do Tribunal de Contas da União e da Controladoria Geral da União.

Para apresentar detalhadamente o processo de pesquisa, as reflexões e conclusões produzidas a partir dos dados levantados, na sequência a esta introdução o leitor encontrará a revisão da literatura, o estudo sobre as quatorze Universidades Federais da Região Nordeste, a metodologia adotada para a execução da pesquisa, a apresentação e discussão dos resultados encontrados e as conclusões alcançadas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo foi dividido em três seções. Na primeira seção encontra-se a revisão da literatura acerca da eficiência da Administração Pública. Na segunda seção se consubstancia as observações para o entendimento do controle da Administração Pública. Na terceira seção a revisão adentra o referencial COSO, como forma objetiva de avaliar a eficiência dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Para Bresser Pereira (1995) a administração pública - cujos princípios e características não devem ser confundidos com os da administração das empresas privadas - evoluiu através de três modelos básicos: a administração pública patrimonialista, a burocrática e a gerencial. Estas três formas se sucedem no tempo, sem que, no entanto, qualquer uma delas seja inteiramente abandonada.

O modelo patrimonialista, onde o nepotismo e a corrupção eram normais, funcionava como uma espécie de extensão do poder do soberano e seus auxiliares. Os cargos 'públicos' de então eram tidos como prebendas. Neste modelo a *res publica* (patrimônio público) era igual a *res principis* (patrimônio do soberano). Quando o capitalismo e a democracia se tornam dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Assim, pelas suas características, a administração patrimonialista torna-se desnecessária e sem sentido (BRESSER PEREIRA, 1995).

Ainda que o Estado moderno tenha evoluído para um caráter mais democrático, continuou a existir elementos desse modelo nas práticas de gestão da administração pública brasileira.

O modelo burocrático estatal surge durante o Estado Liberal – meados do século XIX, como forma de combater o nepotismo e a corrupção – que se mostravam presentes dentro do modelo patrimonialista. Seus princípios, em síntese, são pautados no poder racional-legal (SARTOR, 1998).

No Brasil, entretanto, a administração burocrática só apareceu em 1938, com a criação do Departamento Administrativo de Serviço Público (DASP).

Segundo Weber, a burocracia tem as seguintes características principais: caráter legal das normas e regulamentos, racionalização da divisão do trabalho, impessoalidade, hierarquização da autoridade, comunicação, rotinas e procedimento formalizados e competência técnica (NOGUEIRA, 2006).

Essas características da burocracia levavam os controles administrativos a serem utilizados para evitar a corrupção e o nepotismo, e por isso mesmo, eram sempre *a priori*. Daí se partia da desconfiança prévia nos administradores públicos e nos cidadãos. Por isso, eram utilizados controles rígidos dos processos, como por exemplo na admissão de pessoal, nas compras e no atendimento a demandas. (BRESSER PEREIRA, 1995).

O intuito do modelo burocrático era de organizar o poder público e buscar a sua eficiência. Mas a deficiência da burocracia “não se revela determinante nesta época (época do Estado Liberal) porque os serviços de Estado eram muitos reduzidos. O Estado limitava-se a manter a ordem e administrar a justiça.” (SARTOR, 1998, p.11).

Ademais, apesar de a administração burocrática ter se seguido ao patrimonialismo, suas características orientadas pelo poder racional-legal e pela impessoalidade de procedimentos, conduziu aos excessos do formalismo e da inércia burocrática, comprometendo a eficiência da gestão pública (BRESSER PEREIRA, 1995).

Com as críticas ao modelo burocrático, surge, então, na segunda metade do século XX, a administração pública gerencial. Em parte, como resposta à expansão das funções econômicas e sociais do Estado, e, de outro, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial (BRESSER PEREIRA, 1995).

O modelo gerencial de administração pública procurava flexibilizar o modelo burocrático de gestão, tendo como diferença básica a forma de controle, se concentrando mais nos resultados e não apenas nos processos. A capacidade de gestão passa a ser o centro de discussão da Administração Pública (CASTRO, 2006). A eficiência da administração pública passa pela a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário.

No Brasil, a primeira tentativa de implantação do modelo gerencial ocorreu em 1967, quase trinta anos depois da criação do DASP, com o Decreto Lei nº 200, que foi o instrumento de amparo legal aos procedimentos administrativos e possuía

como elementos centrais: o Planejamento, a Coordenação e a Descentralização Administrativa, a Delegação de competências e o Controle.

O paradigma gerencial da época, compatível com o monopólio estatal na área produtiva de bens e serviços, orientou a expansão da administração indireta, numa tentativa de "flexibilizar a administração" com o objetivo de atribuir maior operacionalidade às atividades econômicas do Estado. (BRESSER PEREIRA, 1995, p.19).

Porém, as medidas adotadas pelo Decreto-Lei 200/67 não promoveu mudanças no âmbito da administração burocrática central, permitindo a coexistência de núcleos de eficiência e competência na administração indireta e formas arcaicas e ineficientes na administração direta. Através de uma estratégia oportunista do regime militar, o núcleo burocrático foi enfraquecido indevidamente, pois não desenvolveu carreiras de administradores públicos de alto nível, preferindo, ao invés, contratar os escalões superiores da administração através das empresas estatais (BRESSER PEREIRA, 1995).

Com intuito de corrigir essas deficiências foi criada a Secretaria da Modernização (SEMOR), em meados dos anos 70, abarcando um grupo de administradores públicos com qualificação em nível de pós-graduação, que buscou implantar novas técnicas de gestão na administração pública federal do Brasil, em especial na área de recursos humanos. E também foi criado, no início dos anos 80, o Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização (PrND), cujos

[...] objetivos eram a revitalização e agilização das organizações do Estado, a descentralização da autoridade, a melhoria e simplificação dos processos administrativos e a promoção da eficiência. As ações do PrND voltaram-se inicialmente para o combate à burocratização dos procedimentos. Posteriormente, foram dirigidas para o desenvolvimento do Programa Nacional de Desestatização, num esforço para conter os excessos da expansão da administração descentralizada, estimulada pelo Decreto-Lei 200/67. (BRESSER PEREIRA, 1995, p.20).

Entretanto, a Nova Carta de 1988 acabou reforçando princípios burocráticos e desconsiderando novas tendências da administração pública que surgiam em todo o mundo, conforme sinalizado por Pereira e Spink (2003):

Na medida em que a Constituição de 1988 representou um retrocesso burocrático, revelou-se irrealista. Num momento em que o país necessitava urgentemente reformar sua administração pública, de modo a torná-la mais eficiente e de melhor qualidade, aproximando-a do mercado privado de

trabalho, realizou-se o inverso. O serviço público tornou-se mais ineficiente e mais caro, e o mercado de trabalho público separou-se completamente do mercado de trabalho privado. A separação foi causada pelo sistema privilegiado de aposentadorias do setor público; pela exigência de um regime jurídico único, que levou à eliminação dos funcionários celetistas; e pela afirmação constitucional de um sistema de estabilidade rígido, que tornou inviável a cobrança de trabalho dos servidores. (PEREIRA; SPINK, 2003 apud CASTRO, 2006, p.2).

As tentativas de reforma do aparelho estatal, durante o governo Collor, além de serem tímidas, apenas agravaram os problemas já existentes. Só, a partir de 1994, que se vislumbrou uma segunda tentativa efetiva no sentido de uma administração pública gerencial no Brasil (SARTOR, 1998).

Em 1995, essa segunda tentativa foi marcada pela criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE) e do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.

Segundo Jund (2006), o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, apresenta as seguintes características básicas: definição clara dos objetivos a serem atingidos pelas unidades descentralizadas; controle ou cobrança a *posteriori* de resultados; descentralização e redução dos níveis hierárquicos; inspiração na administração privada sem se confundir com ela; ênfase em resultados (fins), e não nos processos (meios); e, administração voltada para o atendimento do cidadão. Onde coexistiam partes burocráticas e outras tão dinâmicas quanto o setor privado.

Para Castro (2006), o maior sucesso do Plano Diretor se deu com a aprovação da Emenda Constitucional 19, de 04 de junho de 1998, que estabeleceu o Princípio da Eficiência na administração pública brasileira. Até então os Princípios administrativos elencados no caput do artigo 37 da Carta Magna de 1988 eram: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade.

Modesto (2001), entretanto, ressalta que a palavra “eficiência” adotada na Emenda Constitucional 19, foi de certa forma desnecessária e redundante, pois “nunca houve autorização constitucional para uma administração pública ineficiente”.

Há de se acrescentar que o termo eficiência, inserido na Constituição Federal de 1988 através da Emenda 19, promove várias discussões a respeito desse novo Princípio Constitucional, o qual o gestor público deve perseguir, além de outros.

Contudo, tais discussões são válidas não só para esclarecer os conceitos de eficiência e sua aproximação e associação à eficácia, mas também, para verificar

seus desdobramentos em outras questões constitucionais, além de discutir sua forma de mensuração e suas limitações, possibilitando um entendimento do que seja o Princípio da Eficiência para o Setor Público no Brasil.

Nesse sentido, o conceito de eficiência é necessário para que se possa entender sua importância no contexto das organizações públicas e privadas. Assim, eficiência, segundo Bezerra Filho (2002), é o resultado obtido entre o volume de bens ou serviços produzidos (outputs) e o volume de recursos consumidos (inputs), visando alcançar o melhor resultado na operacionalidade das ações de competência de uma organização.

Castro (2006) entende que a eficiência se preocupa com os meios e não com os fins, ela se insere nas operações, com vistas aos aspectos internos da organização, quem se preocupa com os fins, em atingir os objetivos, é a eficácia, que se insere no êxito do alcance dos objetivos, com foco nos aspectos externos da organização.

Bezerra Filho (2002) caminha no mesmo sentido sobre o conceito de eficácia, afirmando que a mesma ocorre quando os objetivos preestabelecidos são atingidos.

A eficiência, que atende a ação meio, significa fazer um trabalho de boa qualidade e sem erros. Dentro do contexto organizacional, “uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos.” (BIO, 1996 apud CASTRO, 2006, p.4).

Já a eficácia, que atende a ação fim, diz respeito ao resultado do trabalho, à realização da coisa certa, utilizando os meios e os recursos apropriados à execução do projeto. Sob a ótica organizacional, ambos os conceitos se tornam indissociáveis.

De outro modo, pode, em algumas organizações, não existir uma relação próxima entre eficiência e eficácia, pois

Às vezes a eficiência conduz à eficácia. Em outras organizações, eficiência e eficácia não são relacionadas. Uma organização pode ser altamente eficiente e não conseguir seus objetivos porque fabrica um produto para o qual não existe demanda. De maneira análoga, uma organização pode alcançar suas metas de lucros, mas ser ineficiente. (DAFT, 1999, apud CASTRO, 2006, p. 5).

Assim, a eficiência está diretamente relacionada com a utilização certa dos meios, significando fazer as coisas direito, enquanto eficácia é a capacidade de fazer as coisas certas ou de conseguir resultados. Mas não deixam de ter

vinculação entre si, pois “a eficácia depende não somente do acerto das decisões estratégicas e das ações tomadas no ambiente externo, mas também do nível de eficiência.” (BIO, 1996 apud CASTRO, p.4).

Por isso, no setor privado a eficiência se traduz na busca de maiores lucros como sinônimo de resultados. Isso não pode ser totalmente transportado para o setor público, pois o seu resultado é o interesse público.

Entretanto, a Constituição Federal de 1988, perseguindo a qualidade no serviço público, dispõe, entre outros, do Princípio da Eficiência, que segundo Modesto (2001) é a exigência jurídica, imposta aos administradores públicos, aos que manipulam recursos públicos, exigindo atuação idônea, econômica e satisfatória na realização de finalidades públicas.

O Princípio da Eficiência na Constituição Federal de 1988 é de fundamental importância para administração pública brasileira, tanto que Castro (2006) salienta que não é desejável um Estado eficiente, mas que não seja eficaz, mesmo que existam diferenças entre os conceitos eficiência e eficácia.

Prossegue o autor, no raciocínio, ao dizer que o legislador constituinte, ao anunciar o Princípio da Eficiência, estaria englobando também o conceito da eficácia, eles estariam condensados em um só.

Modesto (2001) no mesmo sentido ressalta que a palavra eficiência, como princípio constitucional, tem seu conceito ampliado e não se refere apenas aos meios, mas também aos resultados obtidos.

Eficiência, para fins jurídicos, não é apenas o razoável ou correto aproveitamento dos recursos e meios disponíveis em função dos fins prezados, como é corrente entre os economistas e os administradores. A eficiência, para os administradores, é um simples problema de otimização de meios; para o jurista, diz respeito tanto a otimização dos meios quanto a qualidade do agir final. (MODESTO, 2001, p. 9).

Para que a relação entre eficiência e eficácia, na Administração Pública, fique mais clara, recorre-se a Torres (2004) que traz os seguintes conceitos:

Eficácia: basicamente, a preocupação maior que o conceito revela se relaciona simplesmente com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos. Eficiência: aqui, mais importante que o simples alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícito como esses foram conseguidos. Existe claramente a preocupação com os mecanismos utilizados para obtenção do êxito da ação estatal, ou seja, é preciso buscar os meios mais econômicos e viáveis, utilizando a racionalidade econômica que busca maximizar os resultados e minimizar os

custos, ou seja, fazer melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte. (TORRES, 2004 apud CASTRO, 2006, p.5).

Assim, para a Administração Pública, quando se aborda o Princípio da Eficiência, por extensão, se abarca também o conceito da eficácia.

Tão importante quanto o Princípio da Eficiência, que visa alcançar o melhor resultado possível dentro das ações de políticas públicas, é o Princípio da Economicidade, que, em certo sentido, é uma medida de eficiência dentro da esfera pública.

Ainda sobre a eficiência, é oportuno refletir a respeito de uma terminologia, empregada com muita frequência na administração pública brasileira: a economicidade (art. 70 da Constituição Federal), conceito que [...] consiste na qualidade ou caráter do que é econômico, ou seja, significa operacionalizar ao mínimo custo possível, administrar corretamente os bens, com boa distribuição do tempo, economia de trabalho e dinheiro. Assim sendo, considerando-se que os recursos públicos são escassos, é possível deduzir que a economicidade é refletida no grau de eficiência do gestor, sendo este um indicador para avaliação de desempenho e aquela uma condição inerente à forma de condução do gestor. (BEZERRA FILHO, 2002, p.5).

Bezerra Filho (2002), ressalta ainda que é possível fazer as seguintes relações, quando se trata de administração pública: considerando a escassez dos recursos públicos, para ser eficaz é preciso ser eficiente na utilização desses recursos; e para ser eficiente é necessário ser econômico. Percebe-se que, além da eficácia, o conceito de economicidade é influenciado pelo Princípio da Eficiência da Administração Pública.

Na Constituição Federal de 1988 estão os instrumentos de planejamento e orçamento, que é outro desdobramento do Princípio da Eficiência, consubstanciados nas seguintes peças orçamentárias: o Plano Plurianual (PPA); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Conforme insculpido no Art. 165 da Carta Maior:

Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais. § 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. § 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente,

orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Atualmente, a execução orçamentária brasileira segue regras, vigências e outras formalidades que submetem os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, conforme explicitado no mesmo artigo:

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Numa interpretação preliminar do artigo 74 da Constituição Federal, percebe-se que controle também é influenciado pelo Princípio da Eficiência, além de ser uma prerrogativa clássica de gestão organizacional. Ele dispõe que os três poderes deverão manter, de forma integrada, sistema de controle interno, com as seguintes finalidades:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Assim, a Constituição exige planejamento e controles externo e interno, como importantes na gestão dos recursos e na avaliação dos resultados das entidades da administração federal, considerando como critério o Princípio da Eficiência.

Nesse sentido, os órgãos públicos travam uma luta interminável para amenizar os desafios de gerenciar necessidades ilimitadas com recursos escassos, e buscam alternativas que reduzam os custos e aperfeiçoem os resultados dos serviços prestados à sociedade. Uma vez que, a preocupação era voltada, tão somente, ao atendimento das prerrogativas legais vigentes, sem a análise dos

aspectos da economicidade, da eficiência, da eficácia na gestão dos recursos públicos.

A preocupação das organizações em cumprirem, da melhor forma possível, a sua atividade principal é uma forte característica do setor privado, ou seja, a eficiência está ligada a ideologia de mercado, onde o desperdício é inaceitável. E isto, de certa forma, pode ser compreendido na prática, uma vez que algumas nações utilizaram regras de mercado como eficiência pública.

A Nova Zelândia, a Austrália e a Inglaterra introduziram uma série de reformas no setor público na década de 80, [...] apontando dois pressupostos: a crença no mercado como o melhor determinante da alocação de eficiência e a reorganização dos serviços do setor público. (SARTOR, 1998, p.10).

Assim, as nações também buscam a eficiência pública, no âmbito de uma administração pública gerencial, como consequência da ampliação das funções econômicas do Estado, do desenvolvimento da tecnologia e da globalização, tendo o cidadão como destinatário.

Esse entendimento, de que a eficiência deve estar inserida em determinado contexto, varia de país para país e também de aplicação em determinada área ou entre setores públicos.

E é acrescentando a isso que Andrade e outros autores (2001) salientam a importância da avaliação de políticas públicas para a melhoria da qualidade da política educacional e, em especial, do ensino básico. E citam o exemplo do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica (SAEB), que

foi definido a partir de uma ótica voltada ao desempenho. No entanto, [...] serve mais aos fins de monitoramento para acompanhar a evolução do ensino ao longo do tempo. Nesse sentido, se coloca em questão a perspectiva de gestão adotada dentro do setor público e sua adequação para objetivos de eficiência, eficácia e efetividade de ações dentro do contexto de políticas públicas. (ANDRADE et al. 2001, p.1).

A avaliação da política da educação, em especial a eficiência da gestão educacional, era quase nula e considerava, segundo os autores, como medida de desempenho, a expansão da quantidade de unidades de ensino. “Somente nos anos 80, é que se revela uma maior atenção à eficiência da administração escolar relativa à alocação de recursos e os resultados alcançados.” (ANDRADE et al. 2001, p.5).

Mesmo que, em princípio, possa haver a transposição de práticas gerenciais do setor privado para o setor público, isso não é tão fácil porque o setor público não deve apenas gerir a eficiência, a eficácia e a economicidade, mas também, a equidade na aplicação dos recursos da coletividade (ANDRADE et al. 2001).

Assim, o Princípio da Eficiência na Administração Pública, mesmo com seus desdobramentos, por si só não é suficiente. Ele deve ser seguido por uma medição. E isso ocorre através de indicadores, que devem ser adequados para refletir a realidade de cada ente da Administração Pública, seja da Administração Direta ou Indireta, respeitando as suas especificidades (BEZERRA FILHO, 2002).

Os indicadores servem para mensurar a eficiência dos processos administrativos, bem como os seus resultados alcançados, sendo um *feedback* organizacional. Além disso, deve-se considerar a análise destes indicadores e sua validade.

Entretanto, na esfera pública existe, ainda, a dificuldade de utilização de indicadores por não haver o hábito de adotá-los como parâmetro de alcance dos resultados.

[...] não há evidências do necessário estabelecimento, nas entidades públicas, de indicadores adequados que possibilitem a avaliação do desempenho do planejamento e da execução orçamentária, visando aferir a eficiência, eficácia [...] das ações dos gestores públicos. (BEZERRA FILHO, 2002, p.4).

Mesmo com essa limitação, os indicadores de eficiência, como medida de desempenho, proposto pelo SAEB, tiveram seu destaque na área da Educação, pois revelou a importância que o Princípio Constitucional da Eficiência tem nas instituições de ensino em todos os seus níveis, incluindo a educação superior. (ANDRADE et al. 2001).

Porém, devem-se considerar dois aspectos na qualidade da educação: uma vinculada ao desempenho, que é formal e ligada aos atributos inerentes às instituições de ensino para gerar resultados; e outra, de cunho político, ligado aos valores sociais, que avalia o impacto das ações governamentais perante a sociedade.

A proposta do SAEB, então, se configurou em uma tentativa do então Ministério da Educação e Cultura (MEC) de implantar uma cultura de avaliação

educacional no Brasil, “mais direcionada a avaliar à qualidade do ensino a partir de uma perspectiva de desempenho.” (ANDRADE et al. 2001, p. 11).

Assim, se a avaliação da qualidade do ensino, a partir de uma perspectiva de desempenho, pode ser retratada pelo SAEB, então a eficiência dos processos administrativos dos entes da Administração Pública, incluindo as Universidades Federais, pode ser avaliada pelos órgãos de Controle Externo e Interno, através de um modelo definido.

A complexidade organizacional que o setor público expressa, já é suficiente para a compreensão de que é necessária a adoção de cuidados ao se avaliar a sua eficiência, bem como ações para elevar a sua capacidade de gestão de maneira a possibilitar o alcance dos objetivos de todas as políticas públicas.

A perspectiva gerencialista, transposta para o ente público, deve ser feita de forma cautelosa, pois, no que tange a área de educação, além da racionalização dos processos, não visa o lucro; uma vez que o gerencialismo puro, oriundo do mercado privado, não tem uma preocupação de avaliar os impactos sociais.

[...] a avaliação de políticas públicas não suporta um caráter neutro. [...] outros valores devem ser considerados, principalmente, quando se reflete sobre os objetivos traçados pela sociedade na efetivação da política educacional. (ANDRADE et al. 2001, p.13).

Assim, quando há foco na sociedade, inclui-se aí o cidadão como cliente, e ele, a partir daí, passa a ser a maior razão da realização dos programas, projetos e atividades governamentais, através dos entes da Administração Pública. Logo, como já retratado, o conceito de eficiência e eficácia para o ente público se distancia daquilo que é normalmente conhecido no âmbito gerencial.

O conceito de avaliação de desempenho, na área pública, pode se dar tanto no sentido da avaliação operacional quanto na avaliação de programas públicos. Sob a perspectiva da avaliação operacional, se entende a forma como os órgãos e entidades públicas adquirem, protegem e utilizam seus recursos, em obediência aos dispositivos legais, considerando os aspectos de eficiência, economicidade e eficácia da gestão. Isto tudo é uma primeira observação (RIBEIRO, 2000).

Outra observação está na avaliação de programas, quando se examina o impacto gerado pelos programas e políticas públicas do Estado perante a sociedade.

Afinal, “a avaliação de programas busca apurar em que medida as ações implementadas lograram produzir os efeitos pretendidos.” (RIBEIRO, 2000, p.6).

Através disso se chega à terceira observação, a de que o orçamento passa por procedimentos e formalidades e se não for executado de forma eficiente, com vistas ao bem coletivo, isso se configurará em quase uma apropriação indevida do dinheiro da coletividade por parte da Administração Pública.

Uma quarta observação é que há sempre necessidade, portanto, de aprimoramento do corpo técnico da Administração Pública. Para que, não só, as ações planejadas sejam transparentes e tenham objetivos e metas claros e que os controles da Administração sejam eficientes, como também garanta que qualquer avaliação seja coerente e imparcial.

Por fim, o chamado dever de eficiência não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, mas exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros. Logo, o Princípio da Eficiência impõe que todo agente público deve realizar as suas atribuições com presteza, precisão, perfeição e rendimento funcional. O dever de eficiência corresponde ao dever de boa administração. (MODESTO, 2001).

Finalmente, ser eficiente na Administração Pública é alcançar o melhor resultado possível de uma operação, considerando o contexto e os recursos disponíveis, analisando o rendimento do serviço prestado em relação ao seu custo, atendendo, assim, às demandas da sociedade. Ser eficiente, portanto, guarda uma estreita relação com a finalidade de qualquer Ato Administrativo, que é o interesse público. Este é o entendimento que será considerado para fins da presente pesquisa, portanto.

2.2 SISTEMA DE CONTROLE NO BRASIL

Para Lunkes (2010), a origem do termo controle vem do latim *contra rotulum*, que no francês evoluiu para *contre-rolé*, formando a palavra 'controle' que é atualmente conhecida.

Guerra (2007) acrescenta que, desde 1367, controle é a palavra originária do termo francês *contrerole*, bem como do latim medieval *contrarotulus*, que significa àquela época 'contralista'. Isto é, consistia em um segundo exemplar do 'catálogo de contribuintes', no qual se verificava a operação do cobrador de tributos, e ali se lançava um segundo registro (da cobrança do tributo), com o objetivo de se comparar com o primeiro registro e se verificar se o tributo foi recolhido. Daí, o termo evoluiu, a partir de 1611, para uma acepção próxima de domínio, de fiscalização, de governança e de verificação, que muito se utiliza atualmente.

O mesmo autor prossegue afirmando que, na Língua Portuguesa, o termo controle apareceu em 1922, com significado de ato ou efeito de controlar. Relacionando-se, também, com a ação de monitorização, fiscalização ou exame detalhado que obedecia a determinadas normas e convenções.

Na ciência da Administração, desde 1916, a palavra controle é, segundo Fayol (1981), uma das funções do administrador, sendo a última fase do ciclo da gestão. Ele define o ato de administrar como sendo: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar. Logo, controlar é velar para que tudo ocorra de acordo com as regras estabelecidas e as ordens dadas. Controle, portanto, procura assegurar que as ações sejam executadas conforme o planejado, com o fito de atingir os objetivos e metas predeterminados.

A função controle, dessa forma, tem por finalidade precípua preservar a integridade e regularidade dos processos de uma organização e seus resultados. [...] O controle – função específica do ciclo administrativo – é inerente aos processos de trabalho, sendo capaz de estruturar-se na forma de um sistema na medida em que os processos produtivos são logicamente integrados. (BERGUE, 2006, p.6).

Para Chiavenato (2006), o controle assegura que as coisas sejam feitas de acordo com as expectativas ou conforme aquilo que foi planejado, organizado e dirigido, assinalando as faltas e os erros a fim de repará-los e evitar sua repetição, nas seguintes fases: estabelecimento de padrões ou critérios; observação do

desempenho; comparação do desempenho com o padrão estabelecido; e implementação de ações corretivas, quando necessárias.

Na área do Direito Brasileiro, segundo Meirelles (2006), o termo controle foi introduzido por Seabra Fagundes, em 1941, em sua monografia intitulada: O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário. Portanto, prossegue o mesmo autor, em se tratando de administração pública, controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. Ele é exercido em todos os Poderes de Estado, em toda Administração Pública, abrangendo todas as suas atividades e agentes.

Controle, como entendemos hoje, é a fiscalização, que dizer, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Então, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor. (GUERRA, 2007, p.90).

Assim, seja na esfera pública ou privada, o controle é um dos princípios primordiais da administração, ele atua em todos os níveis das organizações e em todos os processos, de forma compartilhada e complementar, e é fundamental para uma gestão competente. A sua deficiência, ou mesmo ausência, compromete as demais funções administrativas e, conseqüentemente, contribui para a ineficiência da organização ou mesmo do Estado.

Não há uniformidade em relação à classificação do controle da Administração Pública. Na falta disto, se recorre a Lima (2008), que traz uma classificação adotada pela doutrina majoritária, em especial, conforme segue.

Quanto ao objeto, o controle da legalidade visa a verificar a conformidade dos procedimentos e atos administrativos em conformidade com as Leis e Normas. Já o controle do mérito visa a avaliar a oportunidade e conveniência das ações administrativas. E o controle da gestão analisa e examina a relação entre os resultados alcançados e os objetos e metas estabelecidos, considerando os recursos e processos empregados, além dos critérios de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Quanto ao momento de sua realização, o controle prévio, ou *ex-ante*, ou ainda perspectivo, é aquele realizado pela auditoria interna ou pelos sistemas de controle interno e tem uma finalidade preventiva, baseado em recomendações. Por

sua vez, o controle concomitante, ou *pari-passo*, ou ainda prospectivo, é realizado em todas as etapas do ato administrativo e, via de regra, se dá por provocações externas, através de denúncias, representações e auditorias. O controle subsequente, ou a *posteriori*, ou ainda retrospectivo, é realizado após a emanção do ato, através de avaliações periódicas e possui caráter corretivo, como por exemplo, as prestações de contas.

Quanto ao posicionamento do órgão, o Controle Interno é realizado pelo Sistema de Controle Interno, com previsão Constitucional, ou mesmo por um órgão integrante que seja responsável pelos controles internos administrativos da unidade fiscalizada. Já o Controle Externo é exercido por um Poder ou órgão distinto, apartado da estrutura do órgão controlado. Segundo Lima (2008), essa exterioridade do Controle Externo pode ser: jurisdicional, exercido pelo Poder Judiciário; político, exercido pelo Poder Legislativo; e técnico, exercido pelos órgãos de controle externo.

O controle Jurisdicional está disposto no art. 5º da Constituição Federal, onde estabelece que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito. E seus instrumentos de efetivação são: a ação popular, a ação civil pública, o mandado de segurança, o mandado de injunção, o habeas corpus e o habeas data.

O controle político é exercido pelos mandatários do povo e é decorrente do regime democrático de governo, através do Congresso Nacional no âmbito federal; das Assembléias Legislativas, nos Estados; e das Câmaras de Vereadores, nos Municípios, bem como por seus órgãos e suas Comissões parlamentares de Inquérito (CPIs) (GUERRA, 2007).

O controle técnico ou financeiro é exercido pelos órgãos de controle externo, em auxílio aos órgãos legislativos, nas três instâncias de governo e pelos órgãos do Sistema de Controle Interno. Os órgãos de controle são especializados e fazem o controle contábil, orçamentário, financeiro, operacional e patrimonial de todos os órgãos e entidades do Estado. O quadro 1 sintetiza a classificação das instituições de controle:

Quadro 1 – Papel das instituições de controle

Executivo		Legislativo		Judiciário
Controle sobre atos da própria administração		Controle sobre atos e agentes do Executivo		Controle sobre atos ilegais de qualquer dos Poderes
Controles internos da administração		Controle externo da administração		Controle jurisdicional
Controle interno administrativo	Controle interno gerencial	Controle político	Controle técnico	Habeas corpus Habeas data Mandado de injunção Mandado de Segurança Ação Popular Outros
Controle sobre os atos da entidade pela própria entidade	Controle sobre os atos da entidade por outra entidade	Controle sobre decisões políticas do Poder Executivo	Controle sobre atos de gestão dos recursos públicos	
Funções administrativas clássicas	Controladorias, Auditorias-Gerais, sistemas de controle interno	Legislativo	Corte de Contas e Comissões Orçamentárias e de Fiscalização	Tribunais e Juízes

Fonte: Lima (2008, p.7).

Destaca-se outra modalidade de Controle Externo, afirmada por Santos (2002) apud Lima (2008), que é o controle social, exercido pela sociedade civil organizada ou pelo próprio cidadão, através de sua participação em audiências públicas, além da utilização de instrumentos legais como denúncias, ações populares, ou mesmo representações às Cortes de Contas.

O controle social pode ainda ser exercido em relação aos gastos de governo, através do acesso da sociedade às informações da gestão fiscal, advindos com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101/2000).

Atualmente, a Constituição Brasileira de 1988 estabelece que o Sistema de Controle deva ser baseado na separação de poderes e exercido da forma mais ampla possível. Nesse sentido se faz necessário tecer observações sobre alguns aspectos referentes aos temas já abordados, pois cada um deles tem suas especificidades, e juntos forma um arcabouço que garante o controle da Administração Pública brasileira. São eles: o Controle Externo, o Controle Interno, as Técnicas de Controle, a Avaliação de Desempenho e a Prestação de Contas.

O **Controle Externo**, que é o primeiro tema a ser observado, traz alguns aspectos que possibilitam aprofundar o seu entendimento. De início, segundo Guerra (2007), ele é aquele que se realiza por um Poder ou órgão estranho a estrutura do controlado.

É, então, Controle Externo aquele que o Judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes, assim como aquele que a administração direta realiza sobre as

entidades da administração indireta. Em se tratando de terminologia Constitucional, somente é Controle Externo aquele que o Legislativo exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes.

No Brasil, por força Constitucional, o Controle Externo é exercido pelo Poder Legislativo (controle Político), com o auxílio do Tribunal de Contas (controle financeiro). Portanto, o Controle Externo Federal é exercido pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), órgão técnico, que é a Instituição de Fiscalização Superior (EFS).

A história do Tribunal de Contas da União (TCU) remete a 1680, no período colonial, época em que foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitâneas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, todas jurisdicionadas a Portugal. Em 1808, na administração de D. João VI, foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública. Em 1822, com a proclamação da independência do Brasil, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se aí os primeiros orçamentos e balanços gerais (TCU, 2011).

Em 1826, surgiu o primeiro ensaio sobre a criação de um Tribunal de Contas, mas somente em 1890, com a queda do Império, foi criado o Tribunal de Contas, com o objetivo de liquidar as contas de receitas e despesas, além de verificar a legalidade das mesmas (GUERRA, 2007). Em 1891, com a promulgação da primeira Constituição, o Tribunal de Contas da União foi institucionalizado.

Cada Constituição editada no Brasil (1934, 1937, 1946 e 1967) alterou as competências e atribuições do TCU, mas foi na Constituição de 1988 que se ampliou de forma substancial a jurisdição e competência do Tribunal de Contas, cujas competências estão esculpidas no seu art. 71, e colacionadas conforme quadro 2.

Quadro 2 – Resumo das competências constitucionais do TCU

Competência	Artigo
Apreciar as contas anuais do Presidente da República, mediante parecer prévio.	Art.71, I
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.	Art. 71, II
Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessões de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares.	Art. 71, III
Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.	Art. 71, IV
Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais.	Art. 71, V
Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a Estados, ao Distrito Federal ou a Municípios.	Art. 71, VI
Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas	Art. 71, VII
Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos.	Art. 71, VIII a XI
Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.	Art. 71, X
Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas não autorizadas.	Art. 72, § 1º
Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades.	Art. 74, § 2º
Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais.	Art. 161, parágrafo único.
Elaborar parecer prévio sobre as contas de governo de território.	Art. 33, § 2º

Fonte: Lima (2008, p.44).

Cabe destacar que a Constituição atribuiu ao TCU a missão de examinar as ações governamentais, cobrar explicações, impor penalidades e limites aos agentes estatais quando exercerem atividades impróprias ou em desacordo com as leis e os princípios de Administração Pública.

Ressalta, ainda, a Carta Magna de 1988, que tem o dever de prestar contas ao TCU qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Ademais, o Tribunal de Contas da União tem a função essencial de assegurar e promover o cumprimento da obrigação de *accountability*, incluindo-se a promoção de boas práticas de gestão.

Embora os Tribunais de Contas, inclusive o TCU, auxiliem o Poder Legislativo na sua missão constitucional de controle externo, eles não pertencem à estrutura administrativa desse Poder, nem de qualquer outro; sendo, portanto, órgãos constitucionalmente independentes (LIMA, 2008).

O **Controle Interno**, que é o segundo tema a ser observado, também traz alguns aspectos que possibilitam ampliar o seu entendimento. Ele é todo controle realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração (MEIRELLES, 2006).

Pode ser exercido pelo Sistema de Controle Interno (SCI), previsto na Constituição; ou mesmo pelo órgão integrante da unidade fiscalizada, responsável pelos controles internos administrativos.

O controle interno do setor Público é efetuado através da realização de auditorias por órgão especializado: Auditorias Gerais, que tem a atribuição básica do controle interno do exercício das entidades componentes da estrutura da Administração Pública direta, no âmbito dos três seguimentos do governo: federal, estadual e municipal, e por Auditorias Internas de órgãos públicos. (NOGUEIRA, 2006).

Atualmente, a Controladoria Geral da União (CGU) exerce o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A história da CGU pode ser retratada através da edição da Medida Provisória, MP 480, de 1994, que organizou e disciplinou os Sistemas de Controle Interno, de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo do governo federal. Criando, inclusive, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI).

Após várias reestruturações promovidas pelo Executivo Federal, as atividades de controle interno, sob a responsabilidade da SFCI, transitaram pelos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, pela Casa Civil da Presidência da República até chegar a Corregedoria Geral da União (CASTRO, 2010).

Em 2001, foi editada a Medida Provisória 2112-88, originária da Medida Provisória 480, de 1994, que foi convertida na Lei 10.180, de 06/02/2001. Aqui, se pode entender como foi árduo o caminho a ser percorrido para a organização, disciplina e estruturação do Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal, ou seja, decorreu quase sete anos de 1994 até 2001. E se considerar a origem da expressão 'Sistema de Controle Interno', dada pela Lei 4.320, de 1964, ter-se-á quase cinquenta anos.

Outro fato é que, no período compreendido entre a edição da MP 480/94 e a Lei 10.180/2001, houve por força constitucional e entraves políticos, várias reedições da referida Medida, mais de oitenta vezes, assumindo vários números, mas com poucas alterações em seu conteúdo (CASTRO, 2010).

Segundo Castro (2010), as mais importantes alterações foram as seguintes: a definição clara das atividades da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria Federal de Controle (SFC), sendo definida esta última como órgão central do Sistema de Controle Interno; definição de dois novos Sistemas (Administração Financeira Federal e Contabilidade Federal); diferenciação de Sistema de Controle Interno de auditoria e fiscalização, sendo fiscalização e auditoria colocados como instrumentos de controle interno.

Em 2001, através da Medida Provisória 2143-31, foi criada a Corregedoria-Geral da União (CGU), vinculado diretamente à Presidência da República, com intuito inicial de combater a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público, portanto, as suas atribuições eram apenas de corregedoria. Segundo Olivieri (2006), essa criação ocorreu como medida para oferecer uma resposta às denúncias de corrupção contra o governo.

Em 2002, através do Decreto 4.113, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) foram transferidas da estrutura do Ministério da Fazenda para a estrutura da Casa Civil da Presidência da República.

Ainda em 2002, através do Decreto 4.177, foram transferidas para a Corregedoria-Geral da União (CGU), os seguintes órgãos: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), órgãos de controle; e a Ouvidoria Geral, que era vinculada ao Ministério da Justiça. Então, a Corregedoria Geral da União passou a ter a competência de defesa do patrimônio público, de controle interno e de auditoria pública e ouvidoria-geral, além da já existente correição.

A Medida Provisória 103, de 01/01/2003, convertida na Lei 10.683, de 28/05/2003, alterou a denominação da Corregedoria-Geral da União (CGU/PR) para Controladoria-Geral da União (CGU). E lhe conferiu status de Ministério, assumindo a função de Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo atribuída ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência (CGU, 2011).

Por fim, o Decreto 5.683, de 24/01/2006, alterou a estrutura da CGU, acrescentando-lhe uma secretaria, denominada Secretaria de Prevenção da

Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção.

Assim, hoje, a Controladoria Geral da União (CGU) exerce, através dos órgãos específicos singulares, consolidadas em uma única estrutura funcional, as funções de: controle, através da Secretaria Federal de Controle Interno; correição, através da Corregedoria-Geral da União; prevenção a corrupção, através da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas; e, ouvidoria, através da Ouvidoria-Geral da União.

A Constituição de 1988, em seu artigo 74, estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, Sistema de Controle Interno com a finalidade de: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A partir da Constituição de 1988, o Sistema de Controle Interno se tornou mais detalhado e passou a atuar de forma integrada junto aos três Poderes. Tendo compromisso claro com a legalidade, com a avaliação de resultados e com os aspectos da eficiência e eficácia.

Para Lima (2008), o estudo desse Sistema, no âmbito do Poder Executivo, está pautado na compreensão, além da Constituição, de um conjunto de dispositivos, quais sejam: a Lei 10.180/2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal; o Decreto 3.591/2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; e o Decreto 5.683/2006, que aprova a Estrutura Regimental da CGU.

Interessante ressaltar que o art. 21 da Lei 10.180/2001 atribui ao Sistema a avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização. O art. 10 do Decreto 5.683/2006 acrescenta que a Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI) é quem exerce as

atividades de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Por isso, o Decreto 3.591/2000 orienta que as entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. Tais unidades de auditoria interna deverão examinar e emitir parecer sobre a prestação de contas anual da respectiva entidade.

Outro ponto a ser ressaltado é que, segundo o Decreto 5.683/2006, compete a SFCI avaliar o desempenho e supervisionar a consolidação dos planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da administração pública federal indireta.

Compete, ainda, a SFCI realizar atividades de auditoria e fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de recursos externos e demais sistemas administrativos e operacionais.

Portanto, consoante o Decreto 3.591/2000, a SFCI prestará orientação aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno sobre a forma de prestar contas, conforme exigência do art. 70 da Constituição Federal.

A **Técnica de Controle** é o terceiro tema a ser observado e traz aspectos que possibilitam o sua compreensão. E é utilizada pelos órgãos de controle externo e interno - TCU e CGU, respectivamente, na realização dos seus trabalhos, em especial o de auditoria.

A auditoria é entendida como a ferramenta por excelência da atividade de controle, pois se caracteriza como um instrumento superposto à relação atribuição de responsabilidade – obrigação de prestar contas (MOTA, 1989 apud ROCHA, 2007).

Segundo a Instrução Normativa 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e avaliar a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Como revela Lima (2008), o Tribunal de Contas da União (TCU), através do seu Regimento Interno, informa que auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

É, ainda, utilizado para avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados. E, por último, é utilizado para subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

No atual contexto, a auditoria, pela própria evolução da gestão governamental, torna-se um mecanismo de avaliação e fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes da administração pública brasileira, evidenciando os aspectos da eficiência e eficácia, além da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos dos gestores e responsáveis por bens e valores públicos.

Tal perspectiva de evidenciação pressupõe relatórios significativamente ricos, tanto em termos conceituais, com a presença de indicadores específicos, quanto na capacidade de produzir uma distinção clara dos aspectos mencionados (REWORÊDO et al. 2004).

Lima (2008) acrescenta que a legalidade refere-se ao controle da obediência das normas legais pelo responsável fiscalizado e das formalidades e aos preceitos previstos no ordenamento jurídico positivo. Já a legitimidade, prossegue o autor, ultrapassa a simples verificação das formalidades, incluindo elementos como o momento, o contexto, os valores e crenças.

Revorêdo e outros autores (2004) traz entendimento no sentido de que a fiscalização da dimensão da legalidade se concretiza com a verificação da aderência dos atos de gestão aos mandamentos legais. Enquanto legitimidade trata-se do dever mais do que legal de se comportar de determinada maneira, entendendo os atos de gestão com padrões e características eivadas do senso do bem comum.

A economicidade se inclui nos princípios como o ato em que o gestor busca, com os recursos disponíveis na administração pública e dentro de um determinado contexto, satisfazer as necessidades da coletividade e do interesse público com a

melhor relação custo/benefício possível, buscando sempre o mais vantajoso para administração.

Sob a dimensão da economicidade, a atividade administrativa é analisada a partir do prisma econômico. Busca-se a maximização dos benefícios e a minimização dos gastos associados. O gestor deve seguir a opção mais vantajosa para a administração pública, considerando os recursos disponíveis, os objetivos a serem alcançados e as ofertas existentes. (REVOREDO et al. 2004, p.2).

Ribeiro (2000) recupera as definições desenvolvidas pela *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI* (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), da seguinte forma:

a) Economicidade: minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem o comprometimento dos padrões de qualidade; b) Eficiência: relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo; c) Eficácia: grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados; d) Efetividade: relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados); e) Legalidade: aderência à norma estabelecida, em relação aos atos dos agentes da administração; e f) Legitimidade: capacidade do agente de, motivado pelo interesse público, atingir os objetivos da gestão. (RIBEIRO, 2000, p. 2).

Para Revorêdo e outros autores (2004), a economicidade representa o gênero do qual a eficiência, eficácia e a efetividade são espécies, e explica que ato do gestor público é econômico quando, ao mesmo tempo, é eficiente porque produz mais benefícios com menos recursos; é eficaz porque consegue atingir as metas previamente estabelecidas nos planos e, adicionalmente, é efetivo porque satisfaz às necessidades dos usuários/clientes, agregando resultado mensurável dos níveis de bem estar alcançados.

Para Ribeiro (2000), a análise da economicidade é o ponto de encontro entre a avaliação clássica ou tradicional (legalidade/legitimidade) e a avaliação de desempenho (eficiência, eficácia e efetividade), pois ambas se utilizam de critérios de economicidade para obter subsídios de suas análises, embora os pontos de vista e conceitos não sejam necessariamente coincidentes.

Assim, a forma de atuação dos órgãos de controle, por questões legais e de acompanhamento das tendências da gestão pública, deve avaliar não só as

dimensões da legalidade/legitimidade, mas, também, as dimensões da economicidade, eficiência e eficácia.

A avaliação unicamente legalista abre não apenas a possibilidade de não compactuar com a nova realidade de gestão gerencial (com foco nos resultados), mas também, de favorecer em parte àqueles que têm acesso mais fácil ao emaranhado de leis e normas, com infinidade de recursos que, muitas vezes, só retardam o julgamento dos processos. Caracterizando, assim, a falta

da existência de um ambiente de controle, associada a uma tradição que não é jurídica, no sentido de garantir os direitos e garantias individuais e proteção a sociedade, e sim “jurisdicionista”, no sentido de favorecer um infundável percurso processual que favorece a impunidade de um determinado grupo de pessoas, explica a baixa eficácia dos aparelhos de controle, que quando chegam a aplicar sanções elas não são executadas. (RIBEIRO, 2000, p. 4).

A inserção de outras técnicas de avaliação a serem exercidas pelos órgãos de controle, além da técnica clássica ou tradicional, voltada para o controle da legalidade/legitimidade, não deixa de ser um avanço, principalmente no que tange a uma administração gerencial.

Portanto, o conceito de avaliação operacional da eficiência, eficácia e economicidade das entidades públicas foi ampliado para o conceito de avaliação de desempenho, ou técnicas de controle de desempenho, voltadas para a avaliação operacional e avaliação de programas públicos, abrangendo a avaliação das funções de governo.

A **Avaliação de Desempenho** é o quarto tema a ser observado e traz igualmente seus aspectos que possibilitam alargar a sua compreensão. Nesse sentido, segundo Nunes e outros autores (2007), os órgãos de controle têm gradativamente mudado suas práticas de auditoria de caráter meramente voltado para a verificação de critérios legais e normativos/corretivos, para enfoques que considerem o desempenho e a gestão dos recursos públicos, com a utilização de técnicas de caráter preventivo que permitam o monitoramento e avaliação por meio de indicadores de desempenho.

As auditorias de desempenho utilizam abordagens e metodologias diferenciadas das empregadas pelas chamadas ‘auditorias tradicionais de conformidade’ e possuem denominações diversas, como auditoria operacional, de desempenho operacional e auditoria de natureza operacional (NUNES et al. 2007).

Rocha (2007) ressalva que o nome dado à avaliação governamental pode ter apenas um caráter geográfico, pois a designação predominante nos países anglo-saxões é a de auditoria de desempenho (*Performance Auditing*), enquanto que nos países de línguas neolatinas predomina a de Auditoria de Gestão (*Auditoria de Gestión*).

Segundo Perote e Nunes (2008), as práticas de auditoria de desempenho no setor público foram iniciadas por órgãos de controle externo de países como Inglaterra, Estados Unidos, País de Gales e Canadá, desde o final da década de 1970, época em que novos modelos de gestão pública (*new public management*) começaram a ser utilizados, e neles o alcance de resultados e produtos passou a ter mais atenção que o ritual burocrático dos processos.

A auditoria de desempenho, que já é praticada por órgãos de controle externo dos países desenvolvidos, em virtude das mudanças advindas do modelo de administração pública gerencial, teve sua ênfase nos resultados ao invés de nos processos. Ou seja, parece que administração pública gerencial traz a reboque a auditoria de desempenho.

Essas práticas de auditoria partem do princípio de que cabe ao gestor público prestar contas aos representantes institucionais da sociedade pelo uso dos recursos públicos que lhe foram confiados com a finalidade de produção de bens e disponibilização de serviços públicos visando a mudança de uma realidade econômica ou social. Nesse sentido, o gestor público deve buscar observar o cumprimento de critérios legais e normativos e de aspectos referentes à economicidade e eficiência no uso dos recursos, eficácia na disponibilização de produtos e serviços e efetividade do resultado das ações praticadas. (NUNES et al. 2007, p. 1).

A auditoria de desempenho chegou ao Brasil em meados dos anos 1990, por meio do Tribunal de Contas da União (TCU) e começou a ser implantada em outros órgãos públicos, inclusive no plano do controle interno, com características diferenciadas de maturidade e de estruturação (JUND, 2006).

O Tribunal de Contas da União, através da Portaria 168/2011, classifica a auditoria governamental, quanto à natureza, em: Auditoria de Regularidade, que examina a legalidade/legitimidade, aproximando da avaliação tradicional; e, Auditoria Operacional, que examina a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, aproximando-se da avaliação de desempenho.

Já a classificação feita pela Instrução Normativa 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU, revela que a auditoria de gestão busca: o exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; a verificação da **eficiência dos sistemas de controles administrativo** e contábil; a verificação do cumprimento da legislação pertinente; e a avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

Observa-se que esse conceito se aproxima bastante da auditoria de desempenho. Assim, a CGU e o TCU procuram seguir as tendências da gestão pública gerencial e das mudanças ocorridas na legislação brasileira.

O tema avaliação de desempenho é tratado com destaque no trabalho de Michael Barzelay, que é referenciado por autores como: Olivieri (2006), Jund (2006) e Nunes e outros autores (2007), dentre outros. O artigo original de Barzelay, em inglês, é datado de julho de 1997, foi reproduzido para a língua portuguesa, publicado pelo TCU e apresentado em seminário intitulado 'O controle externo e a nova administração pública: uma visão comparativa', realizado em Brasília, em 15 de julho de 2002.

O artigo de Barzelay (2002) é baseado numa análise comparativa sobre os trabalhos de auditoria de desempenho realizados por órgãos centrais de auditoria em treze países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE): Austrália, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Irlanda, Países Baixos, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Suécia, Reino Unido e EUA.

No artigo, o autor destaca o surgimento da auditoria de desempenho como uma nova categoria no âmbito da administração pública, indicando, assim, um processo de demarcação de novo domínio da atividade burocrática. E salienta que a auditoria de desempenho vem sendo aceita como tipo de atividade profissional de revisão governamental *a posteriori*.

A denominação do trabalho de auditoria é ampliada para revisão governamental, que vai desde tipos comuns de trabalho de revisão governamental, a exemplo de auditoria de eficiência e de efetividade, até tipos não tão comuns de revisão governamental, como auditoria de informações geradas por sistemas de administração de desempenho.

Segundo Olivieri (2006) as categorias de atividades de revisão governamental construídas por Barzelay são: auditoria de desempenho; auditoria tradicional; e avaliação de programa.

Em seu artigo, Olivieri (2006) cita que, para Barzelay, as auditorias de desempenho não são um tipo de auditoria, mas sim, de avaliação. Entretanto, diferentemente das avaliações de programas, as auditorias de desempenho são normalmente realizadas de forma semelhante a uma auditoria. Justificando que, adotar processos de trabalho similares à auditoria para realizar avaliações, é apenas uma questão de escolha estratégica de cada organização de controle. Assim, o estilo de trabalho da atividade de auditoria não deve ser considerado parte central do conceito de auditoria de desempenho.

Jund (2006) complementa que, como a auditoria, na sua essência, envolve verificação ao invés de avaliação, a auditoria de desempenho é auditoria no nome, mas não no conceito. O termo 'auditoria de desempenho' é usado para distinguir esse tipo de atividade de controle, tanto da auditoria tradicional como da avaliação de programa.

A definição conceitual dos tipos de atividade de revisão é importante, prossegue o autor, não só por uma questão doutrinária, mas porque evidencia conflitos burocráticos decorrentes das mudanças na natureza dessa atividade. E essa conceituação não está ainda plenamente definida em função da competição entre duas profissões do ramo de revisão governamental: auditoria e avaliação.

Funcionários de alguns órgãos centrais de auditoria tendem a destacar as semelhanças entre a auditoria tradicional e a de desempenho, provavelmente com o intuito de manter ou expandir sua fatia de mercado na indústria da revisão governamental. Os especialistas em avaliação, por seu turno, tendem a caracterizar a auditoria de desempenho como uma forma de avaliação, talvez pela mesma razão. Assim, como a questão da disputa pelo controle da atividade ainda persiste, também não existe consenso quanto ao significado preciso do conceito de auditoria de desempenho. (BARZELAY, 2002, p. 29).

O objetivo principal da auditoria tradicional, afirma Barzelay (2002), é fazer com que os entes e gestores públicos sigam critérios ou normas aplicáveis para desempenhar suas atividades, ou seja, o objetivo da auditoria tradicional é *accountability* de regularidade. Ai, a meta é apontar e impedir atos que representem desvios das normas legais.

De outro modo, o principal objetivo da auditoria de desempenho, prossegue o autor, pode ser expresso como *accountability* de desempenho. A idéia por trás desse argumento é que as organizações devem ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento.

A ideia mais complexa é que, para alguns propósitos, é melhor focalizar a atenção da administração para a otimização de processos produtivos e do desenho dos programas. Nas avaliações de programas, o principal objetivo é distinguir os impactos provocados pelos programas de forma a avaliar sua efetividade em atingir objetivos pré-definidos (BARZELAY, 2002).

Segundo Olivieri (2006), analisando as formas de auditoria de desempenho encontradas nos países analisados, Barzelay (2002) constrói a seguinte classificação:

- a) auditoria de eficiência: examina funções, processos e programas organizacionais para avaliar se insumos estão sendo transformados em produtos da forma mais eficiente, especialmente em relação a custos;
- b) auditoria de capacidade de administração de desempenho: avaliação sobre a capacidade do auditado de administrar seus processos e programas de forma eficiente e efetiva;
- c) auditoria da efetividade de programa: examina o impacto causal de programas sobre resultados;
- d) auditoria de informação sobre desempenho: avalia a veracidade das informações sobre desempenho prestadas pelas organizações;
- e) revisão de melhores práticas: identifica funções que estejam sendo desempenhadas de forma excepcionalmente boa e busca compreender as razões desse sucesso;
- f) avaliação de risco: identificação de riscos à manutenção de programas para avisar políticos e administradores;
- g) revisão geral de administração: avalia organizações e não programas, procurando pelas causas radicais de problemas ou sucessos de desempenho.

Barzelay (2002) alerta que as discussões e entendimentos sobre a auditoria de desempenho são feitos de maneira distinta nos diferentes países; e que para

facilitar o entendimento sobre a auditoria de desempenho, é necessário abstrair-se de questões de interesse meramente local.

Para Olivieri (2006), a análise de Barzelay demonstra que as atividades de avaliação, auditoria e controle tornaram-se especializadas e complexas. Mas que a auditoria de desempenho proporciona aos órgãos de controle uma posição de avaliadores dos aspectos de realizações dos programas governamentais, superando a mera verificação e certificação de procedimentos legais, deixando de ser, apenas, financeira e policesca.

Verifica-se, assim, que as instituições da área de controle estão investindo na auditoria de desempenho seja pelo próprio processo de expansão das atividades de auditoria ou pela adaptação à nova forma de gestão pública.

Mesmo que as raízes das instituições centrais de auditoria sejam constituídas pela realização de auditorias tradicionais que buscam promover responsabilização pelo cumprimento das regras, a atuação dos órgãos de controle deve ser repensada, exigindo a realização de mudanças organizacionais, com expansão das suas atividades, procedimentos e estilo de trabalho.

Diante dos trabalhos que vem sendo desenvolvidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a avaliação de desempenho já passa a ser uma realidade no Brasil. E a Controladoria Geral da União (CGU), ciente das suas finalidades, em especial, a de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, estará envolvida nesse processo.

Com essa perspectiva de avaliação de desempenho e de controle social, não apenas comprovando a legalidade, mas avaliando os resultados dos gestores públicos e monitorando as responsabilidades de *accountability*, é que os órgãos de controle devem caminhar.

Portanto, a auditoria de desempenho não pretende deixar de lado as atividades da auditoria tradicional, focada na legalidade/legitimidade, é um trabalho que deve ser implementado paulatinamente. O objetivo final é realizar também auditoria de desempenho, com a finalidade de avaliar os resultados alcançados pelos gestores, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, devendo elas atuar de forma compartilhada e complementar.

A **Prestação de Contas** é o quinto tema a ser observado e tem seus aspectos que possibilitam aprofundar o seu entendimento. Haja vista que, nos

termos da Carta Magna, prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

O Tribunal de Contas da União (TCU) recebe anualmente os processos de contas dos gestores públicos. Tais processos, antes, passam pelos órgãos de controle interno, são aprovados pelo ministro de Estado e, finalmente, são enviados ao TCU para análise e julgamento.

Tais processos podem ser consubstanciados em tomadas de contas e prestação de contas. Tomadas de contas consiste no processo de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da Administração Federal Direta. Já prestação de contas corresponde ao processo de contas relativo aos demais casos (Administração Federal Indireta e daquelas que não são classificadas como Administração Federal Direta), como por exemplo, as Universidades Federais da Região Nordeste (CASTRO, 2010).

Os processos de contas são, então, analisados sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia; e, depois, são julgados como regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou iliquidáveis. O julgamento regular ocorre quando a prestação de contas expressa, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis dos atos de gestão do responsável. O julgamento 'regular com ressalva' se dá pela existência de impropriedades ou falhas de natureza formal das quais não resultem danos ao erário (CASTRO, 2010).

Segundo o TCU, boa parte das irregulares nas contas advém da omissão no dever de prestá-las; da prática de atos de gestão ilegais, ilegítimos, antieconômicos; de ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; de dano ao erário; de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos; e de reincidência no descumprimento de determinações do Tribunal. Tudo isso pode ensejar o julgamento de contas irregulares. Já o julgamento de contas consideradas iliquidáveis ocorre quando caso fortuito ou força maior torna materialmente impossível o julgamento de mérito.

De acordo com o artigo 13 da Instrução Normativa 63/2010, do TCU, integrarão o processo de tomada de contas ou de prestação de contas que, dentre outras peças, contempla:

- a) o relatório de gestão das unidades jurisdicionadas;
- b) relatórios e pareceres de órgãos, entidades ou instâncias que devam se pronunciar sobre as contas ou sobre a gestão dos responsáveis pela unidade jurisdicionada;
- c) relatório de auditoria de gestão e certificado de auditoria, com o parecer do dirigente do órgão de controle interno competente;
- d) pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente.

A Decisão Normativa 107/2010, do TCU, dispõe que os responsáveis das Unidades Jurisdicionadas (UJ) devem apresentar **o relatório de gestão** referente, por exemplo, ao exercício de 2010, e especifica a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de sua apresentação.

O relatório de gestão deve ser composto de várias informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária e operacional, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis pelos órgãos públicos, durante um exercício financeiro considerado.

A partir do exercício de 2010, diferente de outros exercícios anteriores, o TCU, através da Portaria 277, passou a cobrar, no **relatório de gestão das unidades jurisdicionadas**, informações sobre o funcionamento da estrutura dos **controles internos** das unidades jurisdicionadas, contemplando os seguintes aspectos: **ambiente de controle; avaliação de risco; procedimento de controle; informação e comunicação; e monitoramento.**

O objetivo, segundo o TCU, é demonstrar a estrutura dos controles internos das unidades jurisdicionadas, ou órgãos e entes da Administração Pública, de forma a evidenciar a suficiência dos controles para garantir a confiabilidade das informações financeiras produzidas; a obediência (*compliance*) às leis e regulamentos; a salvaguarda dos seus recursos para evitar perdas, mau uso e dano; e a eficácia e eficiência de suas operações.

Destaca-se que os aspectos, propostos pelo TCU, a cerca da apresentação das informações dos controles internos das unidades se coaduna com o modelo intitulado *Internal Control – Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo

Integrado) produzido pelo The Committee of Sponsoring Organizations (COSO), que será mais bem apresentado na seção 2.3.

Com isso, o TCU demonstra que se adere às tendências mundiais, dando ênfase à questão do desempenho dos controles internos, e quais aspectos da gestão serão examinados e cobrados dos administradores públicos.

A função moderna do instituto da prestação de contas, segundo Castro (2010), parte da obrigação social e pública de prestar informações por algo de que se é responsável (atribuição, dever). Esse conceito é a base da transparência e do controle social, que são definições mais próximas do termo 'governança', que por sua vez decorre do conceito de *accountability*.

Governança é a capacidade de o governo responder às demandas da sociedade, à transparência das ações do poder público e à responsabilidade dos agentes políticos e administradores públicos pelos seus atos, transcendendo o conceito tradicional de prestação de contas, que consiste em realizar bem determinada tarefa ou dar conta de uma incumbência (CASTRO, 2010).

Segundo Rocha (2007), a questão do *Accountability*, assim como governança, vem ganhando destaque na discussão sobre a qualidade das sociedades democráticas modernas, de modo que a discussão não reside em ser uma palavra nova para a área de controle, mas sim em sua tradução para o português brasileiro. Nesse sentido, a Portaria TCU nº 168, de 2011, acrescenta que

O termo *accountability*, que não possui tradução precisa para o nosso idioma, representa, segundo definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG), a obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, mediante o compromisso de prestar contas sobre como essa responsabilidade foi cumprida. O termo sintetiza a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública. (TCU, 2011).

A palavra *accountability* pode ser traduzida como transparência na gestão pública ou capacidade de prestar contas, conceito que, segundo Ribeiro (2000), supera o conceito tradicional de 'publicidade do ato', uma vez que abrange a motivação e a construção da agenda governamental.

Além disso, segundo Rocha (2007), *accountability* seria não só a obrigação dos gestores de prestarem contas, mas, também, o direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de todos aqueles que ocupam cargos públicos.

A prestação de contas deve evidenciar as políticas e objetivos adotados, a forma como os recursos públicos foram empregados e os resultados alcançados. Assim, *accountability* parte do princípio de que o gestor público tem o dever de prestar contas de suas ações à sociedade, além de praticar atos, sem prescindir dos preceitos legais, de economicidade, de eficiência e eficácia, que serão avaliados pelos órgãos de controle.

Portanto, não se pode negar que o controle governamental, seja externo ou interno, é de fundamental importância para garantir e promover o cumprimento do dever de *accountability* que os administradores públicos têm para com a sociedade.

Finalmente, o controle da Administração Pública visa aperfeiçoar as crescentes funções públicas do Estado diante de recursos cada vez mais limitados, se valendo para tal de instrumentos como o controle externo, o controle interno, as técnicas de controle, a avaliação de desempenho e a prestação de contas. Ter controle, portanto, guarda uma estreita relação com a eficiência da máquina pública e, conseqüentemente, com o interesse público.

2.3 O REFERENCIAL COSO

Preliminarmente, necessário se faz esclarecer a diferença entre Controle Interno da Administração Pública e controles internos administrativos.

Controle Interno da Administração Pública é o controle exercido por órgão especializado pertencente ao mesmo âmbito de Poder no qual a entidade controlada está inserida (MEIRELLES, 2006).

Esse Controle Interno enseja um sistema, o Sistema de Controle Interno dos Poderes, que é uma estrutura orgânica prevista na Constituição que visa avaliar a ação governamental, a gestão dos administradores públicos federais e apoiar o controle externo feito pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Esse Controle Interno é constituído por órgãos integrados que atuam sob a orientação de um órgão central: a Controladoria Geral da União (CGU).

Já controles internos administrativos, objeto deste trabalho, consistem em um conjunto de planos, atividades, métodos, rotinas e procedimentos adotados pelas unidades e entidades da administração pública para alcançar, de forma eficiente, seus objetivos (LIMA, 2008). O Tribunal de Contas da União esclarece ainda mais a questão:

Controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos. (TCU, 2009, p.4).

Portanto, o Controle Interno de Poder, que tem previsão Constitucional, não deve ser confundido com os controles internos. Ademais, o Tribunal de Contas da União é claro quando diferencia os dois:

Alerte-se que o controle interno, da própria entidade [...] não deve ser confundido com o sistema de controle interno a que se refere o artigo 74, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Com efeito, as disposições constitucionais trouxeram uma aparente confusão no que diz respeito à terminologia da área de controles, o que tem levado a esforços para estabelecimento de conceitos, inclusive em textos legais [...]. (TCU, 2009, p.5).

Cavalheiro e Flores (2007) destacam que é importante também a diferenciação entre controle interno administrativo e auditoria interna. O que encontra amparo em Attie (1998), quando afirma que:

Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere aos procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa. Há, portanto, nítida separação entre organização dos controles internos e a auditoria. (ATTIER, 1998 apud CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 28).

Extrai-se daí a necessidade de não se confundir o controle interno ou controles internos (conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos da entidade

sejam alcançados) com Controle Interno (referente ao poder de autocontrole exercido pela Administração Pública), nem destes com o Sistema de Controle Interno dos Poderes (estrutura orgânica prevista na Constituição). O próprio contexto onde eles estejam inseridos permite diferenciar uns dos outros.

Ademais, os controles internos das unidades da Administração Pública Direta e Indireta são um dos itens a ser avaliados pelos órgãos de controle externo e interno, TCU e CGU respectivamente, através da Auditoria Governamental, seja esta de Gestão, Operacional ou de Desempenho.

Alguns conceitos de controles internos são dados por órgãos nacionais e outros por órgãos internacionais, o que conduz a algumas interfaces entre a tendência mundial e sua aderência à Administração Pública brasileira.

O Tribunal de Contas da União (TCU), através da Instrução Normativa 63/2010, que estabelece as normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal, traz um esclarecimento sobre os conceitos de controles internos e órgãos de controle interno, da seguinte forma:

Parágrafo único. Para o disposto nesta instrução normativa, considera-se: X. controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados; XI. órgãos de controle interno: unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal. (TCU, 2010).

A Instrução Normativa 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU, assinala que um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação dos **controles internos administrativos** das unidades ou entidades públicas. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal podem avaliar, com a devida segurança, a gestão da própria Administração Pública. E define controle interno administrativo como

o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma

confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (SFCI, 2001).

No âmbito internacional, com intuito de uniformizar a definição de controles internos, dentre outros objetivos, o COSO - The Committee of Sponsoring Organizations (Comitê das Organizações Patrocinadoras), em 1992, produziu um documento, intitulado *Internal Control – Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), que define os controles internos como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela diretoria e por outras pessoas de uma entidade; e projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de relatórios financeiros; cumprimento de leis, normas e regulamentos aplicáveis (*compliance*); e eficiência de operações.

O referencial COSO tem sua origem em 1985, nos Estados Unidos, através da criação da *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), houve uma iniciativa independente do setor privado para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis, bem como desenvolver recomendações para empresas públicas e seus auditores independentes e para as instituições educativas (PEREIRA, 2008).

E o primeiro objeto de estudo da Comissão foram os controles internos, que, em 1992, culminou com a publicação, do trabalho intitulado *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Um Modelo Integrado), que se tornou uma referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos e, posteriormente, foi convertida em Comitê, quando passou a ser conhecida como *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O COSO é uma entidade totalmente independente de suas entidades patrocinadoras e sem fim lucrativo. Está voltada para a melhoria dos relatórios financeiros através da ética e da eficácia dos controles internos e também da governança corporativa (REGO et al. 2006).

O COSO é também custeado por cinco das principais associações de profissionais de classe ligadas à área financeira, nos Estados Unidos. São elas: *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA); *American Accounting*

Association (AAA); Financial Executives Internacional (FEI); The Insitute of Internal Auditors (IIA); e Institute of Management Accountants (IMA) (PEREIRA, 2008).

Para Avalos (2009), no âmbito organizacional, o relatório do COSO destaca a necessidade de a alta direção e o restante da organização perceber e compreender a importância dos controles internos no funcionamento e nos resultados da gestão. Todos da organização devem considerar o controle interno como um integrante das operações normais da organização e não algo que dificulta as operações. No âmbito normativo, prossegue o autor, esse relatório oferece uma referência conceitual comum a todos os elementos que participam de discussões, implementações e questões sobre controles internos. Tanto que

O Comitê das Organizações Patrocinadoras, em definição padrão, deliberou o conceito para controles internos e emitiu o relatório que provê uma matriz com a qual as organizações podem revisar e melhorar seus sistemas de controle internos. Em linhas gerais, o sistema COSO [...] auxilia na identificação dos objetivos essenciais do negócio de qualquer organização e define controle interno e seus componentes, fornecendo critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados. Essa definição satisfaz as necessidades de diversos usuários e provê uma matriz com a qual a entidade pode avaliar e melhorar seus sistemas de controles internos. (COCURULLO, 2004 apud REGO et al. 2006, p. 3).

Devido à abrangência do documento publicado pelo COSO que grandes organizações internacionais de orientações sobre controles internos, tanto para o setor privado quanto para o setor público, revisaram suas publicações no sentido de incorporar o arcabouço conceitual e os elementos trazidos pelo COSO, como por exemplo: o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, o *Basle Committee*, a *International Federation of Accountants (IFAC)* e o *United States General Accounting Office (GAO)*. Quanto ao setor público, destacam-se o Banco Mundial (BID) e a *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*. Todas essas organizações aderiram formalmente aos conceitos e diretrizes apresentados no documento *Internal Control – Integrated Framework (TCU, 2009)*.

Nesse sentido, a INTOSAI, através de seu Comitê de Padrões de Controles Internos, em 2004, publicou o estudo denominado *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Este guia baseia-se no modelo e nos conceitos do referencial COSO.

A INTOSAI é uma organização não-governamental, autônoma e independente. Ela reúne mais de 186 membros e tem por objetivo oferecer um

marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública através do intercâmbio de experiências. O Tribunal de Contas da União (TCU) é quem representa o Brasil na INTOSAI.

O trabalho da INTOSAI (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*), que incorporou o modelo COSO, foi traduzido para a língua portuguesa pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia, em 2007, e intitulada de Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público.

Assim, tanto o *Guidelines* da INTOSAI (de 2004) quanto o relatório do COSO (de 1992) apesar de serem documentos produzidos por organizações distintas, convergem quando se trata de definição dos controles internos e seus componentes, e critérios a partir dos quais os controles internos podem ser avaliados.

O documento da INTOSAI (2004) tem como objetivo orientar o Setor Público a estabelecer e manter os controles internos de forma eficiente, levando a Administração Pública a se basear nele para a implantação e execução dos controles internos em suas unidades. Os órgãos de controle interno e externo podem ainda, através da auditoria, utilizá-lo, dentro do modelo COSO, como uma ferramenta de avaliação dos controles internos das unidades da Administração Pública (INTOSAI, 2004).

Além disso, segundo a INTOSAI (2004), o documento não se trata de algo impositivo ou destinado exclusivamente as Entidades Superiores de Fiscalização, mas fornece diretrizes para a implementação, execução e avaliação dos controles internos, baseado no modelo COSO, destinado ao Setor Público e pode ser aplicado a qualquer organização governamental.

Já foi dito que o controle interno, segundo o COSO, visa alguns objetivos importantes, tais como: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das leis e regulamentos; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Esta definição considera o controle interno como um processo integrado e dinâmico que se adapta às mudanças enfrentadas pelas organizações públicas, e os servidores, de todos os níveis, devem estar inseridos nesse processo, enfrentando os riscos e oferecendo segurança para alcançar a missão institucional (INTOSAI, 2004).

Nesse sentido, D'Ávila e Oliveira (2002) salientam que os conceitos fundamentais da definição de controles internos são: processo, pessoas, segurança razoável e objetivos.

Controlar significa engendrar ações que permeiam todas as atividades das organizações, não é um evento ou circunstância isolado. As ações de controle interno devem, portanto, ser incorporadas à estrutura, aos processos e às atividades da entidade. Dessa forma as ações se tornam mais efetivas e geram menores custos e permitem que o controle interno não se torne redundante ou mesmo substituto de um processo ou atividade, nem tenda a burocratizar a organização ou mesmo elevar excessivamente seus custos.

O controle interno, portanto, está integrado a todas as operações da empresa, sendo inadequado defini-lo como um adendo a tais operações, e essa é a principal característica desse modelo, bem como a diferença fundamental da antiga perspectiva, que via o controle interno como uma carga burocrática inevitável imposta pelos organismos reguladores ou por burocratas com excesso de zelo. (AVALOS, 2009, p. 54).

Isso revela que os controles internos são realizados por pessoas, gestores em sua maioria, e por todo corpo de servidores e funcionários das organizações públicas. E que, além da supervisão, os gestores estabelecem os objetivos da entidade, uma vez que para a consecução desses objetivos existem os riscos, que para serem minimizados necessitam da implementação, monitoramento e avaliação de controles internos. Para tanto, as pessoas

devem conhecer seus papéis, suas responsabilidades e os limites de autoridade. [...] Uma vez que o controle interno oferece os mecanismos necessários para auxiliar a compreender o risco no contexto dos objetivos da entidade, a gerência deve implementar procedimentos de controle e realizar seu monitoramento e avaliação. A implementação do controle interno requer muita iniciativa da gerência e intensa comunicação entre esta e os funcionários. Desse modo, o controle interno é uma ferramenta utilizada pela gerência e diretamente relacionada aos objetivos da entidade. (INTOSAI, 2004 apud TCE/BA, 2007, p. 22).

A INTOSAI (2004) reconhece que o controle interno é afetado pela natureza humana e que as pessoas nem sempre compreendem, comunicam e atuam de modo consistente, pois cada indivíduo traz para seu local de trabalho suas experiências e suas habilidades, que são únicas, possuindo necessidades e prioridades distintas. Isso tudo gera impactos para o controle interno.

Destaca, ainda, a INTOSAI (2004) que toda organização está voltada para sua missão e seus objetivos, que ela existe para uma finalidade (no caso da Administração Pública, o interesse público). Desse modo qualquer entidade na consecução de sua missão e objetivos assume riscos, inclusive as entidades do Setor Público. Os controles internos, nesse sentido, podem construir alguma segurança, mesmo que parcial, e ajudar no enfrentamento desses riscos.

Para Avalos (2009), o grau de segurança dado pelos sistemas de controle interno não é total, mas relativo, tendo em vista as limitações inerentes tanto às pessoas, que por essência estão sujeitos a falhas, quanto ao próprio sistema implantado.

O controle interno, não importa quão bem desenhado e operado, fornece apenas uma segurança razoável à gerência e ao conselho de administração sobre o alcance dos objetivos da organização. Todo sistema de controle interno possui limitações. [...] é o elemento humano que controla as atividades de uma organização, e como tal, por sua natureza, está sujeito a falhas de julgamento nas tomadas de decisões. [...] Falhas podem ocorrer por simples erro humano, ou controles podem ser desconsiderados por conluio de duas ou mais pessoas. Por fim, a gerência tem o poder de burlar os controles. (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002, p. 29).

No guia da INTOSAI (2004), que incorporou o modelo COSO, foi destacado o aspecto ético aos objetivos dos controles internos, na esperança de que os agentes públicos sempre ajam em benefício do interesse público e que administrem os recursos com eficiência, pois os cidadãos devem ser tratados de forma imparcial, baseado nos princípios da legalidade e justiça. Assim, a ética pública é um pré-requisito e um suporte para a confiança pública e é a chave para um bom governo.

Outro ponto relevante direcionado ao Setor Público, no guia da INTOSAI (2004), é o cumprimento das obrigações de *accountability*, que é o processo através do qual o gestor público é responsável por suas decisões e ações, inclusive pela salvaguarda dos recursos públicos e por todos os aspectos de seu desempenho; cabendo a ele, gestor, desenvolver, manter e disponibilizar informações financeiras e não-financeiras, de forma confiante e relevante.

Para Guerra (2007), a legalidade é o princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, que impõe absoluta sujeição da Administração àquilo que está previsto na lei. Ao administrador público só é permitido fazer aquilo que está expresso em lei, revelando a restrição imposta ao livre-arbítrio.

Isso traz o objetivo primordial da salvaguarda dos recursos públicos contra prejuízo por desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades. E, nesse sentido, segundo a INTOSAI (2004), o referencial COSO é uma ferramenta importante.

Tal referencial está baseado em uma estrutura matricial - chamado de cubo COSO – que compreende os objetivos da organização (processos, registros e conformidade), as unidades da organização (unidades administrativas que serão avaliadas) e os componentes de controle. Os processos, registros e conformidade, bem como a avaliação das unidades administrativas não estão abarcados no âmbito da presente pesquisa.

Já os componentes dos controles internos são os que interessam ao presente trabalho e se constituem nos cinco **Componentes do referencial COSO**, aqui adotados, a saber: o ambiente de controle, a avaliação de riscos, a atividades de controle, o processo de comunicação e a monitoração.

D'Ávila e Oliveira (2002), reforçam que os controles internos compreendem estes cinco componentes interrelacionados, constituindo-se em elementos indivisíveis do processo administrativo; ao passo que Avalos (2009) acrescenta que eles estão imbricados e criam uma sinergia com os objetivos dos controles por toda a organização e em todos os níveis.

O **ambiente de controle**, que é o primeiro componente a ser observado, estabelece o perfil de uma organização, influenciando no nível de conscientização das pessoas acerca do controle, nos diversos níveis da estrutura da organização (INTOSAI, 2004).

Para Pereira e outros autores (2008), ambiente de controle é uma atitude global da organização, é a disposição, a conscientização e o comportamento de todo o pessoal a respeito da importância dos controles internos, é o envolvimento e o comprometimento das pessoas que nela trabalham. Assim, todos devem saber o que fazer, como fazer e querer fazer: a quebra de um destes elos, compromete todo o ambiente de controle.

O ambiente de controle é a consciência de controle que a entidade tem, é sua cultura de controle. O ambiente de controle é efetivo, quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta. (DIAS, 2010, p.29).

O ambiente de controle é a base que sustenta todos os outros componentes do controle interno, fornecendo o conjunto de regras e de estrutura. A forma como os objetivos e metas são estabelecidos, como os riscos são identificados, avaliados e geridos é influenciado pelo ambiente de controle. Este, ainda, influencia o desenho e o funcionamento das atividades de controle, dos sistemas de informação e comunicação, bem como das atividades de monitoramento.

Destaca Dias (2010) que, a postura da alta administração é de fundamental importância para o ambiente de controle, deixando bem claro, a todos os servidores e funcionários, as políticas, objetivos, procedimentos, Código de Ética e Código de Conduta a serem adotados. Estas definições podem ser feitas preferencialmente de maneira formal, ou informal, mas sempre devem ser adequadas e eficientes. No Poder Executivo Federal, o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil é consubstanciado no Decreto 1171/94.

Os elementos do ambiente de controle, conforme a INTOSAI (2004), são: a integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal, incluindo uma atitude de apoio ao controle interno, durante todo o tempo e por toda a organização; a competência; o 'perfil dos superiores' (ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial); a estrutura organizacional; e as políticas e práticas de recursos humanos.

As diretrizes da INTOSAI (2004) ressaltam que todas as pessoas envolvidas com a organização devem manter e demonstrar integridade pessoal, profissional e valores éticos, além de cumprir o código de conduta que lhes seja aplicável. Tudo isso pode ser demonstrado através de algumas ações e comportamentos, como por exemplo: apresentar a declaração de bens e rendas; declarar se possui outra atividade econômica ou cargo elegível; e, relatar conflitos de interesse.

Isso implica em que os entes públicos mantenham a integridade e os valores éticos e os tornem visíveis à sociedade. Ademais, suas ações, além de consistentes com a sua missão, devem ser éticas, ordenadas, econômicas, eficientes e eficazes.

O item competência envolve o nível de conhecimento e habilidades necessários para garantir uma atuação ordenada e reforça, ainda mais, os aspectos de ética, economicidade, eficiência e eficácia, bem como o entendimento das responsabilidades individuais relacionadas com o controle interno.

O item 'perfil dos superiores', segundo a INTOSAI (2004), consiste na filosofia da direção e seu estilo gerencial. A direção deve demonstrar apoio permanente ao controle interno, pois, se os gestores máximos da entidade acreditam que o controle interno é importante, todos da organização perceberão essa atitude e responderão positivamente aos controles estabelecidos.

Um código de conduta, formalizado, de iniciativa e seguido pela gerência, orientação e avaliação de desempenho, que apoiem os objetivos do controle interno e, em particular, as operações éticas, também refletem a filosofia e o estilo gerencial participativo. De qualquer modo, as políticas gerenciais, os procedimentos e práticas devem se alinhar à conduta ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz.

As políticas e procedimentos de recursos humanos informam aos empregados o nível esperado de integridade, comportamento ético e competência. Essas práticas incluem contratação, capacitação, educação, assessoramento, orientação, avaliação, promoção, remuneração, consultoria e ações corretivas (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

Os métodos utilizados para contratação, capacitação, avaliação, remuneração e promoção são de suma importância para um bom ambiente de controle. Pessoas são essenciais para os controles internos. Servidores e funcionários competentes, íntegros, éticos, confiáveis e que estejam dispostos a assumir responsabilidades são vitais para um controle efetivo.

O ambiente de controle deve, portanto, contar com a gestão de recursos humanos, que possui um papel essencial na promoção de um ambiente ético, no desenvolvimento do profissionalismo e no fortalecimento da transparência nas práticas diárias (INTOSAI, 2004).

A **avaliação de risco** é a segunda observação a ser feita e o segundo componente do referencial COSO. Os riscos são fatos ou acontecimentos cuja probabilidade de ocorrência é incerta, a definição geral de risco pode ser entendida como a probabilidade de que aquilo que é esperado não aconteça, ou seja, é a variância do esperado (AVALOS, 2009).

Padoveze e Bertollucci (2009), dentro de um conceito mais geral, definem o risco como a probabilidade de o resultado real de alguma atividade ser diferente do seu resultado esperado.

De uma forma geral, e para uma organização como um todo, o estabelecimento de objetivos pode ser representado pela apresentação da missão e valores da organização. Haja vista, por exemplo, uma análise de SWOT (avaliação interna dos pontos fortes (*Strengths*) e dos pontos fracos (*Weaknesses*), e externa das oportunidades (*Opportunities*) e ameaças (*Threats*)), através da qual se pode chegar à formação de estratégias e daí a objetivos e metas mais específicos. (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

A existência de objetivos e metas é uma condição primordial para a existência de controles internos (DIAS, 2010).

A determinação dos objetivos de uma entidade deve ser feita de forma estruturada e formalizada, embora D'ávila e Oliveira (2009) afirmem que os objetivos podem ser também determinados através de um processo informal.

E o estabelecimento de objetivos e metas leva a instituição, seja ela pública ou privada, a avaliar riscos, a identificar os critérios de desempenho e de processos críticos.

Quando uma empresa estabelece objetivos no nível da entidade como um todo e no nível de atividades, esta tem condições de identificar fatores críticos para o êxito, aqueles que realmente precisam ir bem para atingir os objetivos. Podem existir fatores críticos para a empresa como um todo, para as unidades de negócio, para funções, para departamentos e para pessoas. (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002, p.53).

Uma vez estabelecidos, de forma clara, os objetivos e metas, o passo seguinte, segundo Dias (2010), é: identificar os riscos que ameacem os seus cumprimentos; e, promover as ações necessárias para gerenciar os riscos identificados. Assim, a avaliação dos riscos é uma atividade pró-ativa que tem por objetivo evitar surpresas desagradáveis.

Toda organização, independente do seu porte, estrutura ou ramo de atividade, enfrenta riscos provenientes de diversos níveis e de diversas fontes, sejam elas internas e externas. Não existe maneira de reduzir os riscos a zero, toda organização deve estar ciente do grau de risco ao qual está sujeita, bem como se empenhar em adotar mecanismos que possam mitigar ou mesmo manter os riscos em um nível que seja considerado aceitável (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

A avaliação de risco, como componente dos controles internos, é o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos

objetivos da entidade e para a determinação de respostas apropriadas frente aos riscos ambientais. A avaliação de riscos deve, portanto, considerar todos os riscos que podem ocorrer - incluindo o risco de fraude e corrupção (INTOSAI, 2004).

Dias (2010) acrescenta que a avaliação de risco consiste também na identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade. Isso tudo forma a base para definir o seu gerenciamento.

A identificação dos riscos é importante não só para evidenciar as áreas mais relevantes para as quais devem ser direcionados os esforços, mas também para atribuir responsabilidades àqueles que irão gerenciar esses riscos. Essa identificação deve ser abrangente, pois o desempenho da entidade, principalmente a pública, pode estar em riscos frente a fatores internos (infraestrutura, pessoal, processo etc.) e externos (econômico, meio ambiente, político, legislação etc.) tanto no nível organizacional quanto no nível de suas atividades, além disso, a identificação do risco deve ser feita de forma contínua, repetitiva e integrada com o planejamento da organização (INTOSAI, 2004).

Após a identificação dos riscos, na organização como um todo e no nível de atividades, passa-se para a análise dos riscos. Nesse processo, a metodologia a ser usada varia muito, uma vez que muitos riscos são de difícil quantificação. Mesmo assim, alguns processos podem ser formalizados, como por exemplo: estimar a relevância de um risco; avaliar a probabilidade ou frequência de o risco efetivamente ocorrer; considerar como o risco deve ser gerenciado, ou seja, quais ações devem ser tomadas etc (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002). Isso está sintetizado no quadro 3.

Quadro 3 - Uma metodologia para análise de risco

Relevância do risco	Alta relevância e baixa probabilidade de ocorrência. Há julgamento do gestor, controles devem ser adotados. (Análise racional e cuidadosa).	Alta relevância e alta probabilidade de ocorrência. É imperativo a implantação de controles. (Alta preocupação).
Probabilidade de ocorrência do risco	Baixa relevância e baixa probabilidade de ocorrência. Riscos não precisam ser controlados. (Pouca atenção).	Baixa relevância e alta probabilidade de ocorrência. Há julgamento do gestor, controles devem ser adotados. (Análise racional e cuidadosa).

Fonte: Adaptado de D'Avila e Oliveira (2002).

Os autores trazem o entendimento de que é necessário desenvolver um enquadramento para estabelecer categorias riscos, incluindo as categorias de alto, médio ou baixo risco. Ou seja, através da avaliação, os riscos podem ser classificados de modo a estabelecer prioridades para a administração; e, também, apresentar informações para as decisões gerenciais sobre os riscos que necessitam de maior atenção (por exemplo, aqueles com um maior potencial de impacto e uma maior probabilidade de ocorrência).

Após estimar a relevância e mensurar a probabilidade ou frequência do risco, a administração necessita definir como deve ser o gerenciamento do risco e quais ações serão tomadas (transferir, tolerar, tratar ou eliminar o risco).

Para alguns riscos, a melhor resposta pode ser transferi-los. Isso pode ser feito por seguro convencional, através do pagamento a um terceiro para que assuma o risco de forma diferente ou, ainda, pode fazer-se através de cláusulas contratuais. A habilidade para fazer algo para evitar riscos pode ser limitada, ou o custo de tomar qualquer medida pode ser desproporcional em relação ao benefício potencial. Nesses casos, a resposta pode ser tolerar os riscos. Alguns riscos somente serão tratados ou reduzidos a níveis aceitáveis, eliminando-se a atividade. No setor público, a opção de eliminar atividades pode ser severamente limitada quando comparada ao setor privado. Certas atividades são realizadas pelo setor governamental porque os riscos associados são tão grandes, que não existe outra maneira para que o resultado, necessário para o interesse público, seja alcançado. (INTOSAI, 2004 apud TCE/BA, 2007).

Um tema que merece destaque, segundo a INTOSAI (2004), é a identificação da 'tolerância ao risco' de uma entidade. Ou seja, que é o nível de riscos uma organização está preparada para aceitar antes de julgar que uma ação deva ser tomada. Tanto os riscos inerentes como os riscos residuais necessitam ser levados em consideração para determinar a tolerância ao risco. Risco inerente (ou intrínseco) é aquele em que a ação por parte da administração pode alterar a possibilidade de ocorrência ou impacto. O risco residual é aquele que permanece, mesmo quando a gerencia responde ao risco.

Uma vez que a conjuntura, socioeconômica e política, está em constante mudança, o ambiente de controle de qualquer organização também estará. Implicando que os objetivos prioritários e a importância dos riscos sejam, inexoravelmente, transformados e modificados. Daí a importância, para a avaliação de riscos, da existência de um processo contínuo para identificar a mudança de condições e adotar as medidas necessárias.

A avaliação de riscos deve, portanto, ser constantemente revisada, considerando, para tal, as transformações no ambiente interno e externo, com o objetivo de verificar se as ações para mitigar os riscos continuam sendo efetivas à medida que eles se modificam ao longo do tempo.

O **procedimento de controle** é a terceira observação a ser feita e o terceiro componente do referencial COSO.

Após o processo de determinação de objetivos e metas para unidade, após a avaliação de riscos sobre o alcance dos objetivos propostos e após a definição das ações a serem adotadas para alcançar os objetivos, o gestor passa a implementar procedimentos de controle visando assegurar que as ações planejadas estejam sendo executadas (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

Para Avalos (2009), estes procedimentos ou atividades de controle, na verdade, são políticas e procedimentos que asseguram o cumprimento das instruções emanadas dos gestores, com intuito, primordialmente, de prevenir e mitigar os riscos.

Já para a INTOSAI (2004), os procedimentos de controle são as políticas e ações estabelecidas e executadas para atuar sobre os riscos, a fim de se alcançar os objetivos da entidade. Acrescentando, ainda, que os procedimentos de controle para serem efetivos necessitam ser apropriados, isto é, ser proporcional ao risco envolvido (o controle correto no local correto).

Nesse sentido, Avalos (2009) acrescenta que controles exagerados são tão prejudiciais quanto os riscos excessivos, pois reduzem a produtividade.

Os procedimentos de controle, para serem efetivados, também necessitam funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo. Isso significa que devem ser criteriosamente obedecidos por todos os funcionários envolvidos no processo e não sofrer descontinuidade quando o pessoal-chave estiver ausente ou quando houver uma sobrecarga de trabalho.

Além disso, devem apresentar um custo adequado: o custo da implantação do controle não deve exceder ou ser maior que os benefícios que ele possa oferecer. E devem, igualmente, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados com os objetivos de controle.

Os procedimentos de controle devem, portanto, considerar um conjunto ponderado de regras que não burocratizem a entidade pública, mas que contribuam

para as decisões na busca da missão institucional, uma vez que a sua efetividade depende das pessoas envolvidas na sua operacionalização (SCHMIDT; SANTOS, 2009).

O item **informação e comunicação** é o quarto componente do referencial COSO e dele se fará a quarta observação. De início, “A informação e a comunicação são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controle interno.” (INTOSAI, 2004 apud TCE/BA, 2007, p. 56).

D’ávila e Oliveira (2002) acrescentam que, em especial, a informação é necessária em todos os níveis da organização, para a gestão da unidade e para caminhar na consecução dos objetivos de controle, quais sejam: a promoção da *accountability*; o cumprimento de leis e regulamentos; as operações éticas, eficientes e efetivas; e a salvaguarda dos ativos.

A INTOSAI (2004), na mesma linha, destaca que a informação é necessária em todos os níveis da organização para que se obtenha um controle interno eficaz e para que se alcancem os objetivos da entidade.

Uma informação sobre as transações e eventos, por exemplo, para ser relevante e confiável necessita que seu registro e classificação sejam feitos de forma adequada e imediata. As informações devem ser ainda, identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas, de forma tempestiva, às pessoas adequadas.

Uma condição prévia para a informação confiável e relevante sobre as transações e eventos é o registro imediato e sua classificação adequada. A informação relevante deve ser identificada, armazenada e comunicada, em um determinado prazo, de uma forma que permita que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades (comunicação tempestiva às pessoas adequadas). Por esse motivo, o sistema de controle interno propriamente dito e todas as transações e eventos significativos devem ser completamente documentados. (INTOSAI, 2004 apud TCE/BA, 2007, p.54).

A habilidade de a administração tomar decisões é afetada pela qualidade da informação, o que implica em que ela deva ser tempestiva, atual, precisa e acessível.

Enquanto base da comunicação, a informação deve atender às expectativas de vários grupos e indivíduos, permitindo-lhes executar suas responsabilidades de forma eficaz.

Para Schmidt e Santos (2009), a comunicação é um elemento essencial para os controles internos. Ela é o fluxo de informações dentro da organização e este fluxo deve ocorrer em todas as direções da entidade, em todos os níveis hierárquicos, dos superiores aos inferiores e vice e versa.

A informação e comunicação devem, portanto, ser eficazes e perpassar toda a organização, todos os níveis hierárquicos, fluir de baixo para cima e vice e versa, para todos os lados, por todos seus componentes, isto é, pela estrutura inteira.

O item **monitoramento** é o quinto e último componente do referencial COSO e dele se fará a última observação.

Com o passar do tempo, os controles internos se alteram, por isso, eles devem ser constantemente monitorados para avaliar a qualidade de sua atuação. Assim, monitorar, segundo Pereira e outros autores (2008), é avaliar os controles internos ao longo do tempo e verificar se os controles internos estão adequados e efetivos.

Os controles são adequados quando os cinco componentes de controle, do referencial COSO, estão presentes e funcionando conforme planejado. Ou seja, quando há integração entre o ambiente de controle, a avaliação de risco, as atividades de controle, as informações e comunicações e o monitoramento.

Controles são também eficientes quando a alta administração tem um nível de certeza, não absoluta, da consecução da missão e dos objetivos gerais da entidade (DIAS, 2010).

Segundo o documento emitido pela INTOSAI (2004), o monitoramento pode ser feito através do monitoramento contínuo ou através das avaliações específicas ou, ainda, da combinação de ambas. Normalmente, uma possível combinação entre o monitoramento contínuo e as avaliações específicas ajudará a assegurar que o controle interno mantenha sua eficiência através do tempo.

O monitoramento contínuo é incorporado às atividades normais e rotineiras de uma organização (PEREIRA et al. 2008). E, quando executado continua e tempestivamente, reage de forma dinâmica às mudanças de condições e se torna parte integrante da estrutura das atividades da entidade. No monitoramento contínuo, segundo a INTOSAI (2004), ocorre uma maior eficiência do que nas avaliações específicas e suas ações corretivas envolvem custos mais reduzidos.

Já nas avaliações específicas, a frequência e a extensão com que são realizadas dependem, primeiramente, da avaliação do risco e da eficácia dos procedimentos de monitoramento contínuo. As avaliações específicas podem assumir a forma de uma auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria e podem ser executadas pelas instituições fiscalizadoras superiores ou por auditores externos ou internos.

O monitoramento deve, portanto, ser constantemente utilizado para reavaliar os controles internos, para que estes não percam a sua eficiência nem fiquem inadequados, burocratizados e obsoletos.

Cabe destacar que a partir do exercício de 2010, o TCU, através da Portaria 277, passou a cobrar informações sobre o funcionamento da estrutura dos controles internos das unidades jurisdicionadas contemplando os componentes do modelo COSO: ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Finalmente, o referencial COSO permite uma forma objetiva de avaliar os controles internos da Administração Pública, se valendo para tal de componente como o ambiente de controle, a avaliação de risco, os procedimentos de controle, a informação e comunicação e o monitoramento. Avaliar os controles internos, portanto, guarda uma estreita relação com necessidade de constante melhoria do controle da Administração Pública e, conseqüentemente, com a eficiência e com o interesse público.

3 EDUCAÇÃO SUPERIOR: AS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE DO BRASIL

O ensino superior no Brasil, da colonização até a República (1889), foi prerrogativa tão somente do governo e possuía um cunho mais repressivo do que educativo, pois procurava manter a supremacia portuguesa sobre a colônia. (MATTOS, 1985 apud INEP, 2011).

Em 1808, com a vinda da família real, ocorreu a criação dos cursos superiores no País. Através de uma carta régia do Príncipe Regente D. João VI, foi criado o curso médico da Bahia (CAMPOS, 1941 apud INEP, 2011). Foram criados outros cursos direcionados ao ensino médico, cursos de engenharia e direito, o que talvez explique em parte a força dos conselhos de classe dessas profissões no Brasil.

Segundo o INEP (2011), entre 1907 e 1933, passou-se de 25 para 338 Instituições de Ensino Superior junto com 17 universidades. Esse período de expansão pode ser explicado pelos acontecimentos marcantes para o Brasil de então: a abolição da escravatura, mudança de regime político, políticas imigratórias e o primeiro surto industrial. A constituição de 1891 concedeu à União, de forma privativa, a criação de Instituições de Ensino Superior (IES) nos Estados. A primeira universidade brasileira foi a Universidade do Rio de Janeiro (1920) e, na Região Nordeste, a Universidade Federal da Bahia (1946).

Em 1934, com a criação da Universidade de São Paulo (USP) e de outras universidades públicas e privadas, inclusive católicas, iniciou-se uma organização mais sistemática do ensino superior no Brasil (VASCONCELOS, 2007).

Com a reforma universitária de 1968, que teve como base a eficiência administrativa, a estrutura departamental e a indissociabilidade do ensino, pesquisa e extensão, iniciou-se uma verdadeira explosão na expansão do ensino superior, com uma maior participação da iniciativa privada nesse setor, além da institucionalização e federalização de Universidades Públicas.

Em 1996, foi publicada a Lei 9.394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. A aprovação dessa Lei e de outras, além de medidas complementares, como programas de governo, permitiu ao Brasil um sistema de educação superior complexo, diversificado e expandido (INEP, 2011).

Sem esgotar o assunto, se faz importante uma breve descrição sobre a forma de classificação das Instituições de Ensino Superior, o conceito de Universidade, um pouco da história e algumas informações das quatorze Universidades Federais da Região Nordeste.

Segundo o Instituto Nacional de Estudo e Pesquisa Educacional (INEP), em relação a categoria administrativa, as Instituições de Ensino Superior (IES) podem ser: Públicas (Federal, Estadual e Municipal) e Privadas (particulares, comunitárias, confessionais e filantrópicas). Sob a ótica da organização acadêmica, se tem: Universidades, Centros Universitários, Faculdades, e Institutos Federais.

O conceito de Universidade é retirado da Lei 9.394/96, que em seu artigo 52, explicita que:

As universidades são instituições pluridisciplinares de formação dos quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano, que se caracterizam por: I - produção intelectual institucionalizada mediante o estudo sistemático dos temas e problemas mais relevantes, tanto do ponto de vista científico e cultural, quanto regional e nacional; II - um terço do corpo docente, pelo menos, com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado; III - um terço do corpo docente em regime de tempo integral.

As informações sobre as histórias das quatorze Universidades Federais da Região Nordeste podem ser encontradas em seus respectivos relatórios de gestão, além de consultas aos seus sítios eletrônicos.

A Universidade Federal de Alagoas (UFAL), por exemplo, está localizada na cidade de Maceió, Capital do Estado de Alagoas. Ela foi criada pela Lei Federal nº 3.867, de 25 de janeiro de 1961, e é uma instituição federal de educação superior pluridisciplinar de ensino, pesquisa e extensão, mantida pela União. É também uma Autarquia, que consoante a Constituição Brasileira goza de autonomia, expressa em seu Estatuto e Regimento Geral.

A criação da UFAL se deu pelo agrupamento das Faculdades de Direito, criada em 1933; de Medicina, criada em 1951, de Filosofia, criada em 1952; de Economia, criada em 1954; de Engenharia, em 1955; e de Odontologia, em 1957.

A UFAL, segundo o censo de 2009, do INEP, oferta de 4.093 vagas para cursos de graduação e possui 65 cursos de graduação presencial, distribuídos em três *Campi*: campus A. C. Simões, localizado em Maceió; campus Agreste, localizado no município de Arapiraca e campus Sertão, com sede no município de

Delmiro Gouveia. Para o desempenho das atividades acadêmico-administrativas, a UFAL conta, no total, com 1.415 docentes e 1.506 servidores técnico-administrativos, distribuídos nos três campi.

Já a Universidade Federal da Bahia – UFBA tem sua história iniciada em 18 de fevereiro de 1808, através do Príncipe Regente Dom João VI, que instituiu o primeiro curso universitário do Brasil, criando por Carta Régia a Escola de Cirurgia da Bahia. Ainda no século XIX, a Escola incorporou os cursos de Farmácia (1832) e Odontologia (1864), a Academia de Belas Artes (1877), o curso de Direito (1891) e a Escola Politécnica (1896). No século XX, Isaías Alves criou a Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras (1941).

Inicialmente chamada de Universidade da Bahia, o Decreto-Lei nº 9.155, de 8 de abril de 1946, criou a instituição de ensino superior denominada UFBA, como pessoa jurídica dotada de autonomia administrativa, financeira, didática e disciplinar.

Com sede na Cidade de Salvador, Estado da Bahia, a UFBA é uma Autarquia e conta com cinco *campi*: três em Salvador e dois no interior, um na cidade de Vitória da Conquista e outro na cidade de Barreiras. Segundo o censo de 2009, do INEP, a UFBA possui 137 cursos de graduação presencial, oferece 7.246 vagas e conta, no total, com 2.581 docentes e 3.244 servidores técnico-administrativos.

A Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB) é outra Instituição Federal de Ensino Superior localizada no Estado da Bahia. Foi criada pela Lei 11.151, de 29 de julho de 2005, e originou-se por desmembramento da antiga Escola de Agronomia da Universidade Federal da Bahia. É também uma Autarquia com autonomia administrativa, patrimonial, financeira e didático-pedagógica.

Está sediada no Município de Cruz das Almas, Estado da Bahia e possui um campus no município de Santo Antônio de Jesus, um na cidade de Cachoeira e outro na cidade de Amargosa. A UFRB, segundo o censo de 2009, do INEP, possui 28 cursos de graduação presenciais, oferece 1.790 vagas e conta, no total, com 435 docentes e 218 servidores técnico-administrativos.

A Universidade Federal do Ceará (UFC), inicialmente constituída pela Escola de Agronomia e pelas faculdades de Direito, Medicina, Farmácia e Odontologia, foi criada pela Lei nº 2.373, de 16 de dezembro de 1954.

É uma Autarquia vinculada ao Ministério da Educação e está sediada em Fortaleza, Capital do Estado do Ceará, é composta de seis campi, assim denominados: Campus do Benfica, Campus do Pici e Campus do Porangabussu, localizados no município de Fortaleza; e o Campus de Sobral, Campus do Cariri e Campus de Quixadá. Seus números, segundo o INEP, são: 76 cursos presenciais de graduação, 4.783 vagas, 1.779 docentes e 3.420 servidores técnico-administrativos.

Em 1953, por iniciativa da Academia Maranhense de Letras, da Arquidiocese de São Luís e da Fundação Paulo Ramos, e ligada a esta, foi criada a Faculdade de Filosofia de São Luís do Maranhão, onde começou a história da Universidade Federal do Maranhão. Em 31 de dezembro de 1959, através da Lei Estadual 1.976, a Faculdade foi desligada da Fundação - sua mantenedora - e passou a integrar a Sociedade Maranhense de Cultura Superior (SOMACS), criada em 29/01/56, com a finalidade de instituir uma Universidade Católica. Em 18 de janeiro de 1958, a SOMACS criou a Universidade do Maranhão, sem a denominação 'Católica', congregando a Faculdade de Filosofia, a Escola de Enfermagem São Francisco de Assis (1948), a Escola de Serviço Social (1953) e a Faculdade de Ciências Médicas (1958).

Tudo isso deu ensejo a sua federalização, o que culminou, através da Lei Federal 5.152/1966, na criação da Fundação Universidade do Maranhão (FUM), com a finalidade de implantar progressivamente a Universidade Federal do Maranhão (UFMA). A ela foi agregada ainda a Faculdade de Direito (1945), a Escola de Farmácia e Odontologia (1945), que eram instituições isoladas federais; e a Faculdade de Ciências Econômicas (1965), que era uma instituição isolada particular. Com mais de 40 anos de existência, a UFMA, com sede na cidade de São Luiz, no Estado do Maranhão, é uma Fundação Pública e possui, segundo o INEP, 54 cursos de graduação presencial, oferece 4.132 vagas, no seu quadro existem 1.268 docentes e 1.487 servidores técnico-administrativos.

Em 02 de fevereiro de 1955, foi criada a Universidade da Paraíba, pela Lei estadual nº 1.366, que até então se resumia a um conjunto de escolas superiores isoladas. Pela Lei 3.835, de 13 de dezembro de 1960, ela foi federalizada e transformada na Universidade Federal da Paraíba (UFPB), incorporando as onze escolas de nível superior existentes nas cidades de João Pessoa e Campina Grande.

Com sede na Cidade de João Pessoa, Estado da Paraíba, a UFPB é uma Autarquia do Poder executivo e está estruturada da seguinte forma: Campus I, na cidade de João Pessoa; Campus II, na cidade de Areia; Campus III, na cidade de Bananeiras e o Campus IV, nas cidades de Mamanguape e Rio Tinto. Segundo o censo de 2009, do INEP, a UFPB possui 103 cursos de graduação presencial, oferece 6.305 vagas e conta, no total, com 2.014 docentes e 2.495 servidores técnico-administrativos.

A Universidade Federal de Campina Grande (UFCG) foi criada pela Lei nº 10.419, de 09 de abril de 2002, por desmembramento da Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Localiza-se na cidade de Campina Grande e tem atuação no Estado da Paraíba, com unidades de ensino implantadas nos municípios de Patos, Sousa, Cajazeiras, Cuité, Pombal e Sumé.

A UFCG é uma Autarquia do Poder Executivo e, segundo o censo de 2009, do INEP, possui 82 cursos de graduação presencial, oferece 4.000 vagas e conta, no total, com 1.204 docentes e 1.431 técnico-administrativos.

Em 11 de agosto de 1946, tem início a história da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, que inicialmente se resumia à Universidade do Recife, criada pelo Decreto-Lei 9.388, de 20 de junho de 1946. A Universidade de Recife reunia a Faculdade de Direito do Recife, a Escola de Engenharia de Pernambuco, a Faculdade de Medicina do Recife, com as escolas anexas de Odontologia e Farmácia, a Escola de Belas Artes de Pernambuco e a Faculdade de Filosofia do Recife. Em 1965, a Universidade do Recife é federalizada e passa a receber a denominação de Universidade Federal de Pernambuco.

A UFPE é uma Autarquia vinculada ao Ministério da Educação, com autonomia administrativa, patrimonial, financeira e didático-pedagógica. Tem 94 cursos distribuídos por três campi: Recife, Caruarú e Vitória de Santo Antão. Oferece 5.921 vagas, além de contar com 2.355 docentes e 3.389 servidores técnico-administrativos.

Outra Instituição Federal de Ensino Superior do Estado de Pernambuco é a Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Ela originou-se da antiga Escola de Agricultura e Medicina Veterinária São Bento, fundada em 1912, na cidade de Olinda, possuindo apenas os cursos de Agronomia e Medicina Veterinária. Em 04 de julho de 1955, a Escola foi então federalizada, através da Lei Federal

2.524, passando a fazer parte do Sistema Federal de Ensino Agrícola Superior. No dia 19 de maio de 1967, através do Decreto 60.731, a Universidade foi transferida do Ministério da Agricultura para o então Ministério da Educação e Cultura, e passou a se denominar Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE).

A UFRPE é uma Autarquia sediada na cidade do Recife, onde possui o Campus Dois Irmãos, e tem unidades acadêmicas nas cidades de Garanhuns e Serra Talhada, além dos campi avançados situados no Litoral, na Zona da Mata, no Agreste Pernambucano e no Sertão de Pernambuco. Traz os seguintes números, consoante o censo de 2009 do INEP: oferece 3.106 vagas, 39 cursos de graduação presencial e conta, no total, com 934 docentes e 923 servidores técnico-administrativos.

A Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco (UNIVASF), criada pela Lei nº 10.473, de 27 de junho de 2002, é também outra Instituição Federal de Ensino Superior vinculada ao Ministério da Educação, só que na forma de Fundação Pública.

Sua sede está instalada na Cidade de Petrolina, Estado de Pernambuco, e tem como especificidade sua possibilidade de atuação, não só de forma regionalizada, com maior ênfase nos Pólos de Petrolina e Juazeiro/Bahia, mas também em todo o semi-árido nordestino. Por isso possui campi na Bahia e no Piauí, dois em cada Estado, além de mais dois no Estado de Pernambuco. Conforme censo de 2009, do INEP, oferta 21 cursos de graduação presencial, com 1.130 vagas e, para suas funções acadêmicas e administrativas, conta com 387 docentes e 241 servidores técnico-administrativos.

A Universidade Federal do Piauí (UFPI), criada pela Lei nº 5.528, de 12 de novembro de 1968 e instalada em 1971, é uma instituição federal de ensino superior sob a forma de Autarquia, vinculada ao Ministério de Educação. Com sede na cidade de Teresina, capital do Estado do Piauí, possui campi nos Municípios de: Bom Jesus, Parnaíba, Floriano e Picos. Segundo o censo de 2009, do INEP, oferece 83 cursos de graduação presencial e 5.715 vagas, possui, no total, 1.146 servidores técnico-administrativos e 1.343 docentes.

Já a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) foi criada, a princípio, como Universidade do Rio Grande do Norte, pela Lei Estadual nº 2.307, de 25 de junho de 1958, e, como universidade estadual, agregava várias faculdades e

escolas de nível superior que já existiam em Natal, como a Faculdade de Farmácia e Odontologia; a Faculdade de Direito; a Faculdade de Medicina; a Escola de Engenharia; entre outras.

A UFRN foi federalizada pela Lei nº 3.849, de 18 de dezembro de 1960, reestruturada pelo Decreto nº 62.091, de 09 de janeiro de 1968 e modificada pelo Decreto nº 74.211, de 24 de junho de 1974. É uma instituição universitária de caráter público, organizada sob a forma de Autarquia, vinculada ao Ministério de Educação.

Com sede na cidade de Natal, capital do Estado do Rio Grande do Norte, a UFRN, segundo o censo de 2009, do INEP, oferece 103 cursos de graduação presencial e 5.502 vagas, possuindo, no total, 767 servidores técnico-administrativos e 2.589 docentes.

Cabe destacar que segundo o sítio eletrônico da UFRN, atualmente, ela oferece 75 cursos de graduação presencial, possui 3.108 servidores técnico-administrativos e 1.760 docentes. Números estes que são discrepantes daqueles apresentados pelo censo de 2009 do INEP, principalmente no que tange ao número de técnico-administrativos.

A Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) foi criada em 29 de julho de 2005, por transformação da Escola Superior de Agricultura de Mossoró – ESAM, através da Lei nº 11.155. É uma Autarquia vinculada ao Ministério da Educação e tem sede na cidade de Mossoró, Estado do Rio Grande do Norte. Para desempenhar suas atividades administrativas e acadêmica conta, no total, com 265 docentes e 239 servidores técnico-administrativos, possui 17 cursos de graduação presencial e oferece 1.390 vagas.

A Universidade Federal de Sergipe (UFS) foi instituída através do Decreto-Lei nº 269, de 1967, e integrada ao sistema federal de ensino superior brasileiro, incorporando os cursos superiores até então existentes no Estado de Sergipe. A sua instalação foi efetivada em 15 de maio de 1968.

A UFS, com sede no Município de São Cristóvão, é uma Fundação mantida pelo Poder executivo, possui campus nas cidades de Itabaiana, Laranjeiras e Lagarto, é mantida com recursos da União, porém possui autonomia financeira, administrativa, pedagógica e disciplinar. O censo de 2009, do INEP, revela que a UFS possui 101 cursos de graduação presencial, oferece 4.505 vagas e conta, no total, com 1.298 docentes e 1.141 servidores técnico-administrativos.

As informações até aqui percorridas estão bem mais resumidas conforme o quadro 4.

Quadro 4 – Resumo das informações das Universidades Federais do Nordeste

ESTADO	UNIVERSIDADE	Natureza Jurídica	Graduação Presencial			Servidores	
			Cursos	Vagas	Matrículas	Docentes	Técnicos
Alagoas	UFAL	Autarquia	65	4.093	16.837	1.415	1.506
Bahia	UFBA	Autarquia	137	7.246	24.776	2.581	3.244
	UFRB	Autarquia	28	1.790	3.550	435	218
Ceará	UFC	Autarquia	76	4.783	21.136	1.779	3.420
Maranhão	UFMA	Fundação	54	4.132	16.228	1.268	1.487
Paraíba	UFPB	Autarquia	103	6.305	21.608	2.014	2.495
	UFCG	Autarquia	82	4.000	10.632	1.204	1.431
Pernambuco	UFPE	Autarquia	94	5.921	25.926	2.355	3.389
	UNIVASF	Fundação	21	1.130	3.246	387	241
	UFRPE	Autarquia	39	3.106	9.673	934	923
Piauí	UFPI	Autarquia	83	5.715	24.158	1.343	1.146
Rio Grande do Norte	UFRN	Autarquia	103	5.502	23.221	2.589	767
	UFERSA	Autarquia	17	1.390	3.439	265	239
Sergipe	UFS	Fundação	101	4.505	16.604	1.298	1.141
TOTAL			1.003	59.618	221.034	19.867	21.647

Fonte: INEP (2009).

Algumas observações, do ponto de vista acadêmico e administrativo, merecem destaque. A primeira é a forma de criação e organização administrativa das Universidades. Nesse sentido, o Decreto-Lei 200/1967, em seu artigo 4º, estabelece a organização da Administração Pública da seguinte forma:

A Administração Federal compreende: I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: **a) Autarquias**; **b) Empresas Públicas**; **c) Sociedades de Economia Mista**; e **d) fundações públicas**.

Paulo e Alexandrino (2006) esclarecem que na criação de Fundação Pública por lei específica, com personalidade jurídica de direito público, estar-se-á, na verdade, instituindo uma espécie de Autarquia. Logo as Fundações Públicas não passariam de espécies dentro do gênero 'Autarquia'. Salientam, ainda, que este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Assim, pode-se dizer que as Universidades Federais da Região Nordeste fazem parte da Administração Indireta dentro do arcabouço da Administração Pública Federal, e são vinculadas ao Ministério da Educação e mantidas pela União.

Mesmo que algumas sejam denominadas de Autarquias e outras Fundações Públicas, diante do exposto, pode-se entender que, na prática, não existe diferença entre elas.

Outra observação importante, de caráter acadêmico, é a quantidade total de cursos presenciais de graduação e de vagas oferecidas e matrículas realizadas. Esses números são importantes não só para demonstrar a dimensão das Universidades Federais da Região Nordeste, como também para refletir os seus desempenhos.

Segundo o INEP, o Índice Geral de Cursos (IGC) é um indicador de qualidade de instituições de educação superior. Sua composição considera a qualidade dos cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado e doutorado). Para avaliar a graduação é utilizado o Conceito Preliminar de Curso (CPC) e para a pós-graduação é utilizado o conceito da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). O quadro 5 mostra os números das Universidades nordestinas, os conceitos médios dos seus cursos (que variam de no mínimo 1 até o máximo de 5), seus valores contínuos (de 0 a 500) e seus conceitos em faixas (de 1 a 5).

Quadro 5 - Índice Geral de Cursos das Universidades Federais do Nordeste

ESTADO	UNIVERSIDADE	Conceito médio			IGC	
		Graduação	Mestrado	Doutorado	Contínuo	Faixas
Alagoas	UFAL	2,4319	3,5303	2,1652	262	3
Bahia	UFBA	2,7344	4,1408	2,6736	319	4
	UFRB	1,1124	3,4706	2,0000	206	3
Ceará	UFC	2,9112	4,0398	2,6995	330	4
Maranhão	UFMA	2,4645	3,4410	3,2174	259	3
Paraíba	UFPB	2,8402	3,8548	2,2405	313	4
	UFCG	2,6121	3,9403	2,5232	297	4
Pernambuco	UFPE	2,9879	4,3062	2,6659	350	4
	UNIVASF	3,0698	3,0000	-----	312	4
	UFRPE	2,4994	4,0278	2,6864	298	4
Piauí	UFPI	2,7451	3,3299	2,0000	281	3
Rio Grande do Norte	UFRN	3,1355	3,8816	2,4971	341	4
	UFERSA	2,3996	3,8947	3,0000	290	3
Sergipe	UFS	2,3832	3,4787	2,0000	256	3

Fonte: INEP (2009).

Os índices do quadro 5 orientam as finalidades da avaliação da educação superior, que são: a melhoria da qualidade da educação superior; a orientação da expansão da sua oferta; o aumento permanente da sua eficácia institucional e efetividade acadêmica e social; e, especialmente, a promoção do aprofundamento

dos compromissos e responsabilidade social das instituições de educação superior, por meio da valorização de sua missão pública, da promoção dos valores democráticos, do respeito à diferença e à diversidade, da afirmação da autonomia e da identidade institucional de acordo com a Lei 10.861 de 14 de abril de 2004 (BRASIL, 2004).

Uma terceira observação é que existem Universidades que têm uma maior oferta, mas, comparativamente, apresentam um conceito médio menor. Muitas vezes, a quantidade pode não refletir a qualidade, o ideal é que ambos andem juntos.

A eficiência deve ser avaliada do ponto de vista da quantidade e qualidade do serviço prestado, observando-se o seu rendimento efetivo, seu custo operacional e sua real utilização para os administrados e para administração. (NOGUEIRA, 2006, p. 255).

As Universidades Federais da Região Nordeste contam com mais de quarenta mil servidores, divididos entre servidores docentes e servidores técnico-administrativos. A quarta observação consiste, então, na importância das pessoas, tanto para a eficiência dos controles internos quanto para os esforços no alcance da missão, objetivos e metas institucionais. Afinal,

O âmago de toda empresa são suas pessoas. Isso inclui atributos individuais, valores éticos, integridade e competência, além da influência que o próprio ambiente de trabalho causa em cada um. As pessoas constituem a fundação, a base que sustenta todo o restante. (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002, p. 31).

Além da relevância do conjunto regional nordestino das Universidades, acima apresentada, a quinta observação é que ela também se reflete através dos valores orçamentários destas Instituições, com um montante próximo 6,5 bilhões de reais para o exercício de 2011. Tais dados, que estão no quadro 6 foram retirados da Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2011, Lei Federal 12.381, promulgada em 09 de fevereiro de 2011.

Tais valores encontram amparo na própria norma de diretrizes e bases da educação nacional, a Lei 9.394/96, já citada, que estabelece, em seu artigo 55, que: caberá à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas.

Quadro 6 - Orçamento Geral das Universidades Federais do Nordeste

Orçamento da União Exercício financeiro de 2011 em R\$ 1,00					
ESTADO	UNIVERSIDADE	Execução 2009	LOA 2010	PLOA 2011	LOA 2011
Alagoas	UFAL	351.309.373	342.386.412	398.218.631	399.018.631
Bahia	UFBA	696.451.597	738.164.500	817.381.848	821.561.848
	UFRB	92.624.413	90.304.271	112.661.701	113.911.701
Ceará	UFC	734.999.109	770.806.385	856.274.081	866.374.081
Maranhão	UFMA	310.758.876	370.219.166	374.703.835	394.753.835
Paraíba	UFPB	685.452.813	673.060.125	761.260.519	762.960.519
	UFCG	267.881.156	279.761.267	312.931.671	315.331.671
Pernambuco	UFPE	657.489.384	661.115.849	749.136.322	753.976.322
	UNIVASF	65.297.348	64.290.844	80.513.901	82.253.901
	UFRPE	244.653.585	250.163.617	291.263.271	291.363.271
Piauí	UFPI	327.454.358	318.759.292	374.016.229	400.336.229
Rio Grande do Norte	UFRN	645.139.203	671.507.694	764.416.378	776.416.397
	UFERSA	86.747.023	95.305.164	105.720.218	110.250.237
Sergipe	UFS	237.478.689	285.090.042	303.103.610	336.003.610
TOTAL		5.403.736.927	5.610.934.628	6.301.602.215	6.424.512.253

Fonte: LOA (2011).

Além do dever, por parte da União, de garantir a autonomia universitária e as prerrogativas dadas as Universidades, consoante o artigo 54 da mesma Lei:

As universidades mantidas pelo Poder Público gozarão, na forma da lei, de estatuto jurídico especial para atender às peculiaridades de sua estrutura, organização e financiamento pelo Poder Público, assim como dos seus planos de carreira e do regime jurídico do seu pessoal. (BRASIL, 1996).

Ou seja, os gestores públicos deverão seguir os princípios administrativos elencados no art. 37 da Carta Maior de 1988, quais sejam: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, aliado a autonomia concedida pela Lei 9.394/96. O gerenciamento destes recursos públicos, aplicados nas Universidades Federais do Nordeste, ressalta a importância da necessidade de servidores competentes e éticos, e de controles internos eficazes. Tudo com o objetivo de gerir os recursos públicos de forma planejada e transparente, sempre com a finalidade de atingir o interesse público.

Finalmente, as entidades públicas, representadas pela sua grande importância para o conjunto da sociedade, devem demonstrar competência, integridade, ética e transparência ao público na gestão de recursos que pertencem a todos. Daí decorrendo a necessidade do alinhamento da ética, economicidade, eficiência e eficácia com as suas missões e objetivos.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

No presente capítulo o leitor encontrará o caminho metodológico que possibilitou a apuração e a apresentação dos resultados obtidos, tanto em relação aos componentes de análise quanto em relação às assertivas.

Para tal, este capítulo tem as seguintes seções: o delineamento da pesquisa; o universo e a amostra; o instrumento de coleta de dados; e a análise dos dados.

4.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Segundo Gil (2010), as pesquisas podem ser classificadas de diferentes maneiras, mas para que sejam coerentes, devem definir previamente os critérios adotados. Na presente pesquisa, os critérios ficaram circunscritos a alguns elementos, sendo eles: observações sobre eficiência da Administração Pública, apropriação de conceitos a respeito do controle da Administração Pública, compreensão do referencial COSO como forma objetiva de avaliar os controles internos e algumas observações sobre as Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil.

O mesmo autor afirma que o delineamento da pesquisa se refere ao seu planejamento em uma dimensão mais ampla, envolvendo todos os elementos que lhe deu andamento e suporte.

Ao longo da presente pesquisa o tema foi modificado por mais de uma vez, isso se deu por alguns motivos, entre os quais: a dificuldade de acesso às fontes de dados, dificuldades de tratar dados qualitativos em fontes pouco confiáveis e, sobretudo, pelo próprio desenrolar da revisão da literatura, que, na sua dinâmica, traz maiores entendimentos sobre o objeto que se deseja pesquisar.

Mesmo que este trabalho tenha nuances de pesquisa exploratória, por haver poucas conclusões dos dados disponíveis nos relatórios de gestão das unidades jurisdicionadas, é na verdade um estudo de caso. Pois, segundo Gil (2010), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo mais aprofundado de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu conhecimento mais detalhado.

É possível perceber isso já a partir do próprio **tema**, que consiste em: 'A eficiência da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste sob a perspectiva do modelo COSO'.

Tal tema pode ser também colocado em forma de pergunta, a pergunta de partida. Dessa forma fica mais claro direcionar a própria pesquisa, pois o objetivo passa a ser a busca da resposta a essa pergunta inicial. Assim o tema colocado em forma de pergunta, que evidencia o **problema de pesquisa** e ao qual esta pesquisa visou responder, é: a estrutura de controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste é eficiente sob a perspectiva do modelo COSO?

Ao longo da revisão da literatura se percebe os contornos da pesquisa, pois ali se buscou todas as observações necessárias para responder a esta pergunta, todas percorridos nas seções 2.1, 2.2 e 2.3.

A seção 2.1, após discorrer sobre a eficiência da Administração Pública, trouxe a sua primordial observação. A de que ser eficiente na Administração Pública é alcançar o melhor resultado possível de uma operação, considerando o contexto e os recursos disponíveis, analisando o rendimento do serviço prestado em relação ao seu custo e comparando-o a um valor de referência, atendendo, assim, às demandas da sociedade.

A seção 2.2, após tecer os diversos elementos que levam ao entendimento do controle da Administração Pública, trouxe outra principal observação. A de que o controle da Administração Pública visa aperfeiçoar as crescentes funções públicas do Estado diante de recursos cada vez mais limitados, se valendo para tal de instrumentos como o controle externo, o controle interno, as técnicas de controle, a avaliação de desempenho e a prestação de contas.

A seção 2.3, após explicitar os elementos fundantes do referencial COSO, trouxe igualmente a sua observação principal. A de que o referencial COSO permite uma forma objetiva de avaliar os controles internos da Administração Pública, se valendo para tal dos componentes: ambiente de controle, avaliação de risco, procedimento de controle, a informação e comunicação e o monitoramento.

No capítulo 3, observa-se que as Universidades Federais, notadamente as da Região Nordeste, representadas pela sua grande importância para o conjunto da sociedade, devem demonstrar competência, integridade, ética e transparência ao público na gestão de recursos que pertencem a todos.

Isso tudo conduz a alguns entendimentos. O primeiro deles é que ser eficiente guarda uma estreita relação com a finalidade de qualquer Ato Administrativo, que é o interesse público. O outro é que ter controle guarda uma

estreita relação com a eficiência da máquina pública e, conseqüentemente, com o interesse público. O terceiro é que avaliar os controles internos guarda uma estreita relação com necessidade de constante melhoria do controle da Administração Pública e, conseqüentemente, com a eficiência e com o interesse público. E, por último, que há a necessidade do alinhamento da ética, economicidade e eficiência com as missões e objetivos das Universidades Federais da Região Nordeste.

Portanto, o **delineamento da pesquisa** se cerca dos verdadeiros elementos que podem ser apreendidos da revisão da literatura, presentes dentro do referencial COSO, que foi adotado na presente pesquisa e serve como critério para as conclusões dela. Os componentes de análise e assertivas do COSO encontram-se no quadro 10, bem como, os indicadores estão descritos na seção 4.4.

4.2 O UNIVERSO E A AMOSTRA

Em 27 de outubro de 2010, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou a Decisão Normativa 107, que dispõe sobre as Unidades Jurisdicionadas (UJ) da Administração Pública direta e indireta, dos três poderes, que devem apresentar relatórios de gestão, como por exemplo, a Câmara dos Deputados, o Senado Federal, Ministérios, Supremo Tribunal Federal, Justiça Militar, Universidades, dentre outros. Portanto este o **universo** da presente pesquisa, ou seja, todas as Unidades Jurisdicionadas (UJ) da Administração Pública Federal.

O Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) é uma Instituição autárquica federal, vinculada ao Ministério da Educação. Sua missão é promover estudos, pesquisas e avaliações sobre o Sistema Educacional Brasileiro, com o objetivo, dentre outros, de produzir informações claras e confiáveis aos gestores, pesquisadores, educadores e público em geral.

Todo ano, o INEP realiza o censo da educação superior, com o objetivo de oferecer informações, à comunidade acadêmica e à sociedade em geral, detalhadas sobre a situação do setor educacional. O censo da educação superior reúne informações regionais, dentre outras, sobre as Universidades Públicas Federais, seus cursos presenciais de graduação, cursos e vagas oferecidos, matrículas realizadas etc.

O censo da educação superior é realizado por meio de um questionário eletrônico, no qual as Instituições de Ensino Superior (IES) respondem sobre sua estrutura e cursos. O INEP realiza, então, a análise dos dados do censo, para verificar a consistência das informações. Após essa fase de conferência, em colaboração com os pesquisadores institucionais, o censo é finalizado. Daí, os dados são divulgados e publicados e passam ser estatísticas oficiais.

As informações disponíveis sobre a educação superior no Brasil são aquelas disponibilizadas no último censo realizado pelo INEP em 2009. Segundo este censo, o Brasil conta com 55 Universidades Públicas Federais, 3.868 cursos presenciais de graduação, oferecendo 186.984 vagas, além de realizar 69.669 matrículas nesses cursos. O quadro 7 sintetiza esses dados, por Região.

Quadro 7 – Quantidade de cursos, vagas e matrículas das Universidades Federais

Dados das Universidades Federais				
Regiões	Nº Universidades	Cursos oferecidos	Vagas oferecidas	Matrículas realizadas
Norte	8	627	19.387	86.827
Nordeste	14	1.003	59.618	221.034
Sudeste	19	1.071	54.746	202.763
Sul	9	706	32.397	117.131
Centro-oeste	5	461	20.836	68.938
Total	55	3.868	186.984	69.6693

Fonte: INEP (2009).

A maior quantidade de Universidades se encontra na Região Sudeste, seguida pela Região Nordeste. Enquanto alguns estados possuem apenas uma Universidade, Minas Gerais conta com 11 delas, sendo o Estado que mais concentra Universidades Federais no Brasil, conforme quadro 8.

Quadro 8 – Quantidade de Universidades Federais na Região Sudeste

ESTADO	Nº UNIVERSIDADE
Espírito Santo	1
Minas Gerais	11
Rio de Janeiro	4
São Paulo	3
Total	19

Fonte: INEP (2009).

Na Região Sudeste existe quatro Estados e dezenove Universidades Federais, ao passo que a Região Nordeste conta com nove Estados e quatorze Universidades Federais. O Estado de Pernambuco lidera na Região Nordeste com três Universidades, conforme quadro 9.

Quadro 9 – Quantidade de Universidades Federais na Região Nordeste

ESTADO	Nº UNIVERSIDADE
Alagoas	1
Bahia	2
Ceará	1
Maranhão	1
Paraíba	2
Pernambuco	3
Piauí	1
Rio Grande do Norte	2
Sergipe	1
Total	14

Fonte: INEP (2009).

A Região Sudeste lidera, ainda, quando se trata do número de cursos de graduação presenciais oferecidos pelas Universidades Federais, sendo 1.071 cursos contra 1.003 da Região Nordeste – segunda colocada. Entretanto, quando se trata vagas oferecidas e matrículas realizadas nesses cursos, a Região Nordeste lidera com cerca de cinco mil vagas e dezoito mil matrículas a mais em relação à Região Sudeste.

Uma das finalidades das Universidades Federais é oferecer ensino superior gratuito e de qualidade a comunidade e promover a inclusão social, por isso não se pode deixar de destacar a importância delas para a Região Nordeste, uma das regiões mais carentes do país. Acrescente-se que possui um maior número de Estados do Brasil e que alimenta a comunidade com um maior número de vagas e matrículas. Portanto, pelo caráter estratégico até aqui percorrido, estes foram os critérios para a escolha das quatorze Universidades Federais da Região Nordeste para compor a **amostra** da presente pesquisa.

4.3 O INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Para atingir os objetivos específicos e, por conseguinte, o objetivo geral e, daí então, responder à pergunta de partida foi utilizado os dados do modelo COSO, na forma de questionário, dos relatórios de gestão das Universidades Federais da Região Nordeste, de 2010, sendo este o **instrumento de coleta de dados**.

Aqui se trabalha com dados secundários, obtidos na resposta das Universidades Federais da Região Nordeste às questões padronizadas pelo TCU para integrarem os relatórios de gestão de 2010, que fazem parte do processo de prestação de contas, processo este explicitado sinteticamente na seção 2.2.

Tal questionário encontra-se na parte A, do item 9, do anexo II, da Decisão Normativa nº 107/2010 do TCU, que trata sobre a estrutura dos controles internos da Administração Pública a partir do referencial COSO.

Este instrumento de coleta é constituído por uma escala Likert e dividido em 5 partes, a saber: ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, a informação e comunicação; e monitoramento. Que são os mesmos componentes do referencial COSO, apresentados na seção 2.3.

O instrumento traz ainda 30 assertivas, as quais o respondente tinha de marcar as opções '1 Totalmente inválida', '2 Parcialmente inválida', '3 Neutra', '4 Parcialmente válida' e '5 Totalmente válida'.

Ressalta-se que os questionários aqui utilizados foram respondidos pelas Universidades Federais da Região Nordeste no ano de 2010, em seus respectivos relatórios de gestão. Tudo isso por ordenamento do Tribunal de Contas da União e da Controladoria Geral da União. Aliás, todas as unidades jurisdicionadas da Administração Pública Federal o fizeram.

4.4 ANÁLISE DOS DADOS

Quadro 10 – Esquema das conexões entre as assertivas, os componentes de análise e a eficiência

Eficiência	Componentes de análise	Afirmações
Estrutura dos controles internos	Ambiente de controle	1. Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.
		2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.
		3. A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.
		4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.
		5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.
		6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.
		7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.
		8. Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.
		9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.
	Avaliação de Risco	10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.
		11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.
		12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a conseqüente adoção de medidas para mitigá-los.
		13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.
		14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.
		15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.
		16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.
		17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.
		18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.
	Procedimento de Controle	19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.
		20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.
		21. As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.
		22. As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.
	Informação e Comunicação	23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.
		24. As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.
		25. A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.
		26. A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.
		27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.
	Monitoramento	28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.
		29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.
		30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.

Fonte: Adaptado do TCU (2010).

No quadro 10 encontram-se estruturados os elementos para a compreensão das conexões entre as assertivas e os componentes de análise, bem como destes com a eficiência da estrutura dos controles internos, constituindo-se no **modelo de análise** aqui adotado.

Para o tratamento dos dados foram utilizados planilhas Excel. Nelas o escore bruto foi alocado, ou seja, foi contado o total de respostas, por assertiva, que depois foram convertidas em percentual, utilizando-se a seguinte fórmula: TR/TE , onde TR é igual ao total de respostas e TE é igual ao total de respondentes. Deste modo cada assertiva teve o seu índice.

Para fim desta pesquisa, foi adotado um percentual passível de eficiência igual ou superior a 60% (índices da coluna “Totalmente válida”), abaixo disso caracterizar-se-á pouca eficiência.

Portanto, este é o esquema utilizado na presente pesquisa para a **análise dos dados**, cuja apresentação, discussão e conclusões ocorrerão nos capítulos que se seguem.

5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo foi dividido em sete seções. Na primeira seção se encontram a apresentação dos dados referentes ao ambiente de controle, na segunda os relativos à avaliação de risco. A terceira, quarta e quinta seções trazem os dados dos componentes: procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento. A sexta seção apresenta os dados dos componentes de análise. E a sétima e última seção traz os dados sobre a eficiência das estruturas dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste.

5.1 AMBIENTE DE CONTROLE

No Ambiente de Controle, a percepção e o apoio aos controles internos dos altos dirigentes das Universidades do Nordeste trazem alguns resultados interessantes.

A tabela 1 apresenta os dados referentes ao componente Ambiente de Controle das Universidades Federais da Região Nordeste.

Para 28,6% dos respondentes, os altos dirigentes percebem a essencialidade dos controles internos à consecução dos objetivos da Universidade e dão o suporte adequado ao seu funcionamento, enquanto que 71,4% validaram parcialmente a percepção dos dirigentes e o suporte que dão aos controles internos das Universidades.

O fato de apenas 28,6% das Universidades Federais do Nordeste contar com suporte e percepção da importância dos seus controles internos por parte dos seus dirigentes inspira cuidados. Pois em 71,4% delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que, na maioria das Universidades, ou os dirigentes percebem a essencialidade dos controles interno como pouco importantes ou dão um suporte pouco adequado ao seu funcionamento.

Tabela 1 – Distribuição percentual dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste quanto ao componente Ambiente de Controle

Afirmativa	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	Não resp.
1. Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	10	71,4%	4	28,6%	14 (100%)	0
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	1	7,1%	2	14,3%	4	28,6%	6	42,9%	1	7,1%	14 (100%)	0
3. A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	0	0,0%	2	14,3%	6	42,9%	5	35,7%	1	7,1%	14 (100%)	0
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.	5	35,7%	2	14,3%	3	21,4%	3	21,4%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	1	7,1%	4	28,6%	4	28,6%	4	28,6%	1	7,1%	14 (100%)	0
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	1	7,1%	2	14,3%	5	35,7%	4	28,6%	1	7,1%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	0	0,0%	2	14,3%	1	7,1%	7	50,0%	4	28,6%	14 (100%)	0
8. Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.	0	0,0%	1	7,1%	1	7,1%	9	64,3%	3	21,4%	14 (100%)	0
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	0	0,0%	0	0,0%	3	21,4%	8	57,1%	3	21,4%	14 (100%)	0
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

Fonte: Elaboração própria.

Os mecanismos gerais de controle instituídos pelas Universidades Federais da Região Nordeste são percebidos por todos os servidores e funcionários nos seus diversos níveis de estrutura em apenas 7,1% delas. Essa percepção foi validada parcialmente por 42,9% das Universidades, enquanto 28,6% se manifestaram de forma neutra. Para 14,3%, a percepção foi invalidada parcialmente e 7,1% invalidaram totalmente.

O fato de apenas 7,1% das Universidades pesquisadas terem os seus mecanismos gerais de controle percebidos por todos os seus servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura merece bastante atenção. Isso por dois fatores. O primeiro é que a situação ocorre de forma apenas parcial para 57,2% (somando os índices de 42,9% e 14,3%) delas. O segundo é que o índice de Universidades onde quase não há percepção da instituição, ou existência, de mecanismos de controle alcança 35,7% (somando os índices de 28,6% e 7,1%).

A comunicação é adequada e eficiente em apenas 7,1% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essa eficiência das comunicações foi validada parcialmente por 35,7% delas. Além disso, 42,9% não souberam responder e 14,3% invalidaram parcialmente.

Aqui a situação indica uma fragilidade preocupante. Pois 50,0% (somando os índices de 35,7% e 14,3%) das Universidades pesquisadas têm a sua comunicação interna pouco eficiente e adequada. Mais grave é que 42,9% delas ou parecem não possuir ou não entender o que seja uma comunicação interna adequada e eficiente.

A existência de código formalizado de ética ou de conduta foi validada parcialmente por 21,4% das Universidades Federais da Região Nordeste. Além disso, 21,4% se posicionaram de forma neutra, 14,3% invalidaram parcialmente a existência de código de ética e conduta e 35,7% se posicionaram de forma totalmente inválida.

Chama a atenção que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou ter um código de ética formalizado, o que provavelmente indica não existir algo formalizado nesse sentido. Certo é que em 35,7% delas não existe código formalizado, ao passo que em 14,3%, ou o código não é formalizado ou é pouco formalizado. Além dos 21,4% que, provavelmente, desconhecem o que seja um código de ética ou conduta.

Os procedimentos e as instruções operacionais estão padronizados e postos em documentos formais em apenas 7,1% das Universidades Federais da Região Nordeste. Para 28,6%, isso ocorre de forma parcial, enquanto 28,6% se posicionaram de forma neutra. Além disso, 28,6% das Universidades invalidaram parcialmente a existência de procedimentos padronizados postos em documentos formais e para 7,1% isso não existe.

O fato de apenas 7,1% das Universidades pesquisadas possuir procedimentos e instruções operacionais padronizados e postos em documentos formais inspira cuidados. Pois em 28,6% delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou os procedimentos e instruções operacionais não estão padronizados ou não estão colocados em documentos formais. Outro fato é que o índice de Universidades onde quase não há procedimentos, ou formalização, alcança 64,3% (somando os índices de 28,6%, 28,6% e 7,1%).

A existência de mecanismos que garantam ou incentivem a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura das Universidades Federais da Região Nordeste na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta foi validada totalmente por apenas 7,1% delas. Para 28,6%, isso ocorre de forma parcial, enquanto 35,7% se posicionaram de forma neutra. Além disso, 14,3% delas invalidaram parcialmente a existência de mecanismos de participação dos funcionários e servidores na elaboração dos procedimentos e para 7,1% isso não existe.

Da mesma forma que na questão de possuírem procedimentos, o fato de apenas 7,1% das Universidades pesquisadas declararem possuir mecanismos que garantam ou incentivem a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura na elaboração dos procedimentos, instruções operacionais, código de ética ou conduta desperta muita atenção. Pois em 28,6% delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou os mecanismos garantem pouca participação dos funcionários e servidores, ou este processo se dá de forma pouco eficiente nos diversos níveis da estrutura das Universidades, ou ainda há pouca eficiência na elaboração de procedimentos, instruções operacionais, código de ética ou conduta. Outro fato é que o índice de Universidades onde quase não há participação dos servidores, ou elaboração destes documentos alcança 57,1% (somando os índices de 35,7%, 14,3% e 7,1%).

As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades em apenas 28,6% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essas delegações acompanhadas de definições claras foram validadas parcialmente por 50% delas, enquanto 7,1% se manifestaram de forma neutra. Para 14,3%, as definições claras foram invalidas parcialmente e 7,1% as invalidaram totalmente.

O fato de apenas 28,6% das Universidades pesquisadas terem as suas delegações de autoridade e competência acompanhadas de definições claras das responsabilidades inspira cuidados. Pois em metade delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou as delegações de autoridade são acompanhadas de definições pouco claras das responsabilidades, ou as competências são acompanhadas de definições pouco claras. Certo é que em 7,1% delas parece não existir delegação de autoridade e competência, ou estas não são acompanhadas de definições claras das responsabilidades. Além de 14,3% das Universidades onde parece quase não haver delegações ou definições claras de responsabilidades.

A existência de adequada de segregação de funções nos processos da competência de cada Universidade Federal da Região Nordeste foi validada por 21,4% delas. Essa segregação foi validada parcialmente por 64,3% das Universidades, enquanto 7,1% se manifestaram de forma neutra. Para 7,1%, as definições claras foram invalidadas parcialmente.

Chama a atenção que apenas 21,4% das Universidades pesquisadas possuam adequada segregação de funções nos seus processos. Porque em mais da metade delas (64,3%), a existência de segregação de funções nos processos da sua competência é pouco adequada. Acrescente-se a isto que em 14,2% delas parece não existir uma adequada segregação de funções nos processos (somando os índices de 7,1% e 7,1%).

A contribuição dos controles internos adotados para a consecução dos resultados planejados por cada Universidade Federal da Região Nordeste foi validada por apenas 21,4% delas. Essa contribuição foi validada parcialmente por 57,1% das Universidades, enquanto 21,4% não se posicionaram.

É um foco de fragilidade que, em 21,4% das Universidades pesquisadas, os controles internos adotados contribuam para a consecução dos resultados planejados. Alarmante é que esse processo se dá de forma parcial em pouco mais da metade delas (57,1%), o que parece significar que ou os controles internos contribuem pouco para a consecução dos resultados planejados, ou não há um conjunto de resultados que estejam planejados. Ainda pior é que parece não existir a contribuição dos controles internos para a consecução dos resultados planejados em 21,4% delas.

5.2 AVALIAÇÃO DE RISCO

A formalização dos objetivos e metas das Universidades Federais da Região Nordeste foi validada por 64,3% delas. Essa formalização foi validada parcialmente por 35,7% das Universidades.

É um bom sinalizador que a maioria das Universidades pesquisadas possua formalização de seus objetivos e metas. Porém se tem 35,7% delas onde isso ocorre de forma parcial, o que parece significar que ou os objetivos e metas estão pouco formalizados, ou não existe um conjunto substantivo que possa ser considerado como objetivos e metas.

A identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas das Universidades Federais da Região Nordeste está claro para apenas 14,3% delas. Essa percepção foi validada parcialmente por 57,1% delas, enquanto 21,4% se manifestaram de forma neutra. Para 7,1%, a clareza na identificação foi invalida parcialmente.

O fato de apenas 14,3% das Universidades pesquisadas terem clareza na identificação dos processos críticos para a consecução dos seus objetivos e metas inspira bastante cuidado. Isso por dois fatores. O primeiro é que a situação ocorre de forma parcial para a maioria delas (57,1%). O segundo é que o índice de Universidades onde quase não há clareza, ou identificação dos processos críticos, alcança 29,5% (somando os índices de 21,4% e 7,1%).

Tanto a questão da formalização dos objetivos e metas nas Universidades pesquisadas, quanto a haver clara identificação dos processos críticos para a consecução destes objetivos e metas, têm os seus indicadores listados na tabela 2.

Nela também se prosseguem a apresentação dos dados referentes às demais assertivas que integram o componente Avaliação de Risco das Universidades Federais do Nordeste.

Tabela 2 – Distribuição percentual dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste quanto ao componente Avaliação de Risco

Afirmativa	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	Não resp.
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	5	35,7%	9	64,3%	14 (100%)	0
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	0	0,0%	1	7,1%	3	21,4%	8	57,1%	2	14,3%	14 (100%)	0
12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	1	7,1%	3	21,4%	2	14,3%	7	50,0%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	1	7,1%	3	21,4%	3	21,4%	6	42,9%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	1	7,1%	4	28,6%	2	14,3%	6	42,9%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	1	7,1%	3	21,4%	3	21,4%	6	42,9%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	0	0,0%	5	35,7%	5	35,7%	3	21,4%	1	7,1%	14 (100%)	0
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	3	21,4%	11	78,6%	14 (100%)	0
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	1	7,1%	1	7,1%	2	14,3%	4	28,6%	5	35,7%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

Fonte: Elaboração própria.

A prática do diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los, não foi validada totalmente por nenhuma Universidade Federal da Região Nordeste. Essa prática foi validada parcialmente por 50% delas, enquanto 14,3% se manifestaram de forma neutra. Para 21,4%, o diagnóstico, a probabilidade de ocorrência e as medidas de mitigação foram invalidadas parcialmente e 7,1% a invalidou totalmente.

Chama a atenção que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou ter prática de diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. Certo é que em 21,4% (somando os índices de 14,3% e 7,1%) delas parece não existir nada nesse sentido. Por outro lado, na maioria delas isso ocorre de forma parcial (71,4%, somando os índices de 50% e 21,4%), o que sinaliza que ou há uma prática pouco eficiente no diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, ou a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los seja igualmente pouco eficiente, além da probabilidade de não haver processos estratégicos.

A prática da definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão não foi validada totalmente por nenhuma Universidade Federal da Região Nordeste. Essa prática foi validada parcialmente por 42,9% delas, enquanto 21,4% se manifestaram de forma neutra. Para 21,4%, a definição, informações e conformidade dos níveis de risco foram invalidadas parcialmente e 7,1% a invalidou totalmente.

É uma fragilidade significativa que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou ter prática de definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão. Certo é que em 28,5% (somando os índices de 21,4% e 7,1%) delas parece não existir nada nesse sentido. Por outro lado, na maioria delas (64,3%, somando os índices de 42,9% e 21,4%), isso ocorre de forma parcial, o que sinaliza que ou há uma prática pouco eficiente na definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de

conformidade, ou estas podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão de forma pouco eficiente.

A avaliação de riscos feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco das Universidades Federais da Região Nordeste, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo, não foi totalmente validada por nenhuma delas. Essa avaliação foi validada parcialmente por 42,9% delas, enquanto 14,3% se manifestaram de forma neutra. Para 28,6%, a avaliação de riscos, as mudanças e transformações de ambiente foram invalidas parcialmente e 7,1% a invalidou totalmente.

É outra fragilidade significativa que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou ter avaliação de riscos feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no seu perfil de risco ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo. Certo é que em 21,4% (somando os índices de 14,3% e 7,1%) delas parece não existir nada nesse sentido. Por outro lado, na maioria delas (71,7%, somando os índices de 42,9% e 28,6%), isso ocorre de forma parcial, o que sinaliza que ou há uma prática pouco eficiente na avaliação de riscos, feita de forma não contínua, ou a identificação de mudanças no perfil de risco ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo é pouco relevante.

O fato de os riscos identificados serem mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão, não foi validada totalmente por nenhuma Universidade da Região Nordeste. Essa mensuração e classificação de riscos foram validadas parcialmente por 42,9% delas, enquanto 21,4% se manifestaram de forma neutra. Para 21,4%, a mensuração e classificação riscos, a escala de prioridades, a geração de informações foi invalida parcialmente e 7,1% a invalidou totalmente.

É também uma fragilidade significativa que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou que os riscos identificados sejam mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão. Certo é que em 28,5% (somando os índices de 21,4% e 7,1%) delas parece não existir nada nesse sentido. Por outro lado, na maioria delas (64,3%, somando os índices de 42,9% e 21,4%), isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou há uma prática pouco eficiente na mensuração e classificação dos

riscos identificados, ou eles são pouco relevantes para uma escala de prioridades, ou ainda as informações são pouco utilizadas para a tomada de decisão.

A existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos das Universidades Federais da Região Nordeste foi validada totalmente por apenas 7,1% delas. Essa existência de históricos foi validada parcialmente por 21,4% das Universidades, enquanto 35,7% se manifestaram de forma neutra. Para 35,7%, a existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos foi invalida parcialmente.

O fato de em apenas 7,1% das Universidades pesquisadas existir histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos desperta atenção. Pois em 57,1% (somando os índices de 21,4% e 35,7%) delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou a existência de histórico de fraudes é pouco evidente, ou as fraudes e perdas são pouco atribuídos às fragilidades nos processos internos, além da possibilidade de sequer existir histórico. Outro fato é que o índice de Universidades onde isso parece quase não existir alcança 35,7%.

Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos em 78,6% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essa instauração de sindicância foi validada parcialmente por 21,4% das delas.

É um bom sinalizador que a maioria das Universidades pesquisadas seja prática, na ocorrência de fraudes e desvios, a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos. Porém se tem 21,4% delas onde isso ocorre de forma parcial, o que parece significar que ou a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos seja uma prática pouco eficiente, ou as fraudes e desvios sejam apurados de forma pouco tempestiva.

Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade das Universidades Federais da Região Nordeste em apenas 35,7% delas. Essa existência de norma patrimonial foi validada parcialmente por 28,6% delas, enquanto 14,3% se manifestaram de forma neutra. Para 7,1%, a existência de norma de guarda, estoque e inventário de bens e valores foi invalida parcialmente e 7,1% a invalidou totalmente.

O fato de apenas 35,7% das Universidades pesquisadas possuírem norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores inspira cuidados. Pois em 35,7% (somando os índices de 28,6% e 7,1%) delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou as normas e regulamentos patrimoniais não estão padronizados, ou não estão organizados e formalizados. Outro fato é que o índice de Universidades onde quase isso parece não ocorrer alcança 21,4% (somando os índices de 14,3% e 7,1%).

5.3 PROCEDIMENTO DE CONTROLE

A tabela 3 apresenta os dados referentes ao componente Procedimento de Controle das Universidades Federais do Nordeste.

Tabela 3 – Distribuição percentual dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste quanto ao componente Procedimento de Controle

Afirmativa	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	Não Resp.
19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	1	7,1%	1	7,1%	4	28,6%	3	21,4%	4	28,6%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	0	0,0%	3	21,4%	4	28,6%	3	21,4%	3	21,4%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
21. As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	0	0,0%	2	14,3%	7	50,0%	2	14,3%	2	14,3%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
22. As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	1	7,1%	1	7,1%	4	28,6%	4	28,6%	3	21,4%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

Fonte: Elaboração própria.

As políticas e ações claramente estabelecidas, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos só existem em 28,6% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essa existência de políticas e ações foi validada parcialmente por 21,4% delas, enquanto 28,6% se manifestaram de forma

neutra. Para 7,1%, as políticas claramente estabelecidas foram invalidas parcialmente e 7,1% as invalidaram totalmente.

Chama a atenção que apenas 28,6 % das Universidades pesquisadas possuam políticas e ações claramente estabelecidas, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os seus objetivos. Porque em outros 28,5% (somando os índices de 21,4% e 7,1%), isso se dá de forma pouco eficiente. Acrescente-se a isto que em 35,7% delas parece não existir políticas e ações claramente estabelecidas, ou sequer de natureza preventiva ou de detecção (somando os índices de 28,6% e 7,1%).

As atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo em apenas 21,4% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essas atividades de controle apropriadas e consistentes foram validadas parcialmente por 21,4% delas, enquanto 28,6% se manifestaram de forma neutra. Para 21,4%, as atividades foram invalidas parcialmente.

O fato de apenas 21,4% das Universidades Federais do Nordeste ter atividades de controle apropriadas e que funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo desperta cuidados. Pois em quase metade delas 42,8% (somando os índices de 21,4% e 21,4%) isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou as atividades de controle adotadas são pouco apropriadas e não funcionam de forma consistente, ou estas não fazem parte de um plano de longo prazo. Certo é que em 28,6% delas parece não existir atividades de controle, ou que funcionem consistentemente, ou que se insiram em um plano de longo prazo, além da possibilidade de nem existir plano de longo prazo.

As atividades de controle adotadas possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação em apenas 14,3% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essas atividades de controle com custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação foram validadas parcialmente por 28,6% (somando os índices de 14,3% e 14,3%) delas, enquanto 50% se manifestaram de forma neutra.

A questão de apenas 14,3% das Universidades pesquisadas terem atividades de controle que possuam custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação merece cuidados. Pois em metade delas isso

parece não existir, o que indica que ou as atividades de controle não possuem custos medidos, ou as atividades não possuem benefícios derivados de sua aplicação. Não menos alarmante é onde isso ocorre de forma parcial, o que se dá em 28,6% delas.

As atividades de controle adotadas são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle em 21,4% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essa abrangência e razoabilidade foram validadas parcialmente por 28,6% delas, enquanto 28,6% se manifestaram de forma neutra. Para 7,1%, isso foi inválido parcialmente e 7,1% as invalidaram totalmente.

Chama a atenção que apenas 21,4% das Universidades Federais da Região Nordeste possuam atividades de controle abrangentes e razoáveis e que estejam diretamente relacionadas com os objetivos de controle. Porque em outros 35,7% (somando os índices de 28,6% e 7,1%), isso se dá de forma pouco eficiente. Acrescente-se a isto que em 35,7% delas parece não existir atividades de controle abrangentes e razoáveis, ou que estejam diretamente relacionadas com os objetivos de controle (somando os índices de 28,6% e 7,1%).

5.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

A informação relevante que é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas existe em 42,9% das Universidades Federais da Região Nordeste. Esse tratamento da informação foi validado parcialmente por 42,9% delas, enquanto 14,2% não se posicionaram.

É um foco de fragilidade que, em apenas 42,9% das Universidades pesquisadas, a informação relevante seja devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas. Alarmante é que esse processo se dá de forma parcial em quase metade delas (42,9%), o que parece significar que ou as informações são pouco relevantes para as Universidades, ou estas não estão devidamente identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas tempestivamente às pessoas adequadas. Ainda pior é que parece não existir a identificação, documentação, armazenamento e

comunicação tempestiva às pessoas adequadas das informações relevantes em 14,2% delas.

A tabela 4 apresenta, além da questão das informações relevantes, os outros dados acerca do componente Informação e Comunicação das Universidades Federais da Região Nordeste.

Tabela 4 – Distribuição percentual dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste quanto ao componente Informação e Comunicação

Afirmativa	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	Não resp.
23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	0	0,0%	0	0,0%	2	14,2%	6	42,9%	6	42,9%	14	0
24. As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	0	0,0%	0	0,0%	2	14,3%	7	50,0%	5	35,7%	14	0
25. A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	0	0,0%	4	28,6%	1	7,1%	6	42,9%	3	21,4%	14	0
26. A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	0	0,0%	3	21,4%	4	28,6%	5	35,7%	2	14,3%	14	0
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	0	0,0%	5	35,7%	4	28,6%	2	14,3%	3	21,4%	14	0
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

Fonte: Elaboração própria.

As informações consideradas relevantes que são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas estão presentes em 35,7% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essa qualidade das informações para a tomada de decisões foi validada parcialmente por 50% delas, enquanto 14,3% se manifestaram de forma neutra.

O fato de apenas 35,7% das Universidades pesquisadas terem as informações relevantes dotadas de qualidade suficiente para permitir ao seu gestor tomar as decisões apropriadas merece cuidados. Pois em metade delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou as informações relevantes são dotadas de

pouca qualidade, ou elas não permitem ao gestor tomar decisões apropriadas. Certo é que em 14,3% delas não existem informações dotadas de qualidade suficiente para permitir ao seu gestor tomar decisões apropriadas.

A informação disponível é apropriada, é tempestiva, é atual, é precisa e acessível em apenas 21,4% das Universidades Federais da Região Nordeste. Para 42,9%, isso ocorre de forma parcial, enquanto 7,1% se posicionaram de forma neutra. Além disso, 28,6% delas invalidaram parcialmente a existência de tais qualidades para as informações disponíveis.

Da mesma forma que nas questões referentes à informação dentro das Universidades pesquisadas, o fato de em apenas 21,4% delas existir informações apropriadas, tempestivas, atualizadas, precisas e acessíveis inspira cuidados. Pois em mais da metade (71,5%, somando os índices de 42,9% e 28,6%) delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou as informações são pouco acessíveis, ou elas estão desatualizadas. Outro fato é que o índice de Universidades onde parece que não há informação tempestiva, atualizada, precisa e acessível alcança 7,1%.

A divulgação interna de informações atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz, em apenas 14,3% das Universidades Federais da Região Nordeste. Para 35,7%, isso ocorre de forma parcial, enquanto 28,6% se posicionaram de forma neutra. Além disso, 21,4% das Universidades invalidaram parcialmente a existência de divulgação interna de informações que atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos.

O fato de apenas 14,3% das Universidades pesquisadas declararem possuir divulgação interna de informações que atendam às expectativas dos diversos grupos e indivíduos e contribuam para a execução das responsabilidades de forma eficaz inspira cuidados. Pois em mais da metade (57,1%, somando os índices de 35,7% e 21,4%) delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou a divulgação interna de informações atende pouco às expectativas dos diversos grupos e indivíduos, ou estas contribuem pouco para a execução das responsabilidades de forma eficaz. Outro fato é que o índice de Universidades onde parece não existir divulgação interna, ou contribuição, alcança 28,6%.

Se a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos das Universidades Federais da Região Nordeste, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura foi validada totalmente por apenas 21,4% delas. Essa amplitude da comunicação foi validada parcialmente por 14,3% das Universidades, enquanto 28,6% se manifestaram de forma neutra. Para 35,7%, a amplitude da comunicação foi invalida parcialmente.

Chama a atenção que apenas 21,4% das Universidades pesquisadas possuam comunicação de informações que perpassem todos os níveis hierárquicos, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura. Porque em metade delas (somando os índices de 14,3% e 35,7%), a existência dessa amplitude da comunicação se dá de forma pouco eficiente, o que indica que ou a comunicação das informações não perpassa todos os níveis hierárquicos, ou não perpassa em todas as direções, ou não atingem todos os componentes nem toda a estrutura. Acrescente-se a isto que em 28,6% delas parece não existir nenhum destes elementos.

5.5 MONITORAMENTO

A questão do sistema de controle interno das Universidades Federais da Região Nordeste ser constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo foi validada por apenas 14,3% delas. Esse monitoramento foi validado parcialmente por 35,7% delas. Além disso, 21,4% não souberam responder e outros 21,4% invalidaram parcialmente.

Aqui a situação indica uma fragilidade importante. Pois 57,1% (somando os índices de 35,7% e 21,4%) das Universidades pesquisadas têm os seus controles internos pouco monitorados para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo. Mais grave é que 21,4% delas parecem não possuir monitoramento para avaliação dos controles internos.

A tabela 5 apresenta, além da questão do monitoramento constante dos controles internos, os outros dados acerca do componente Monitoramento das Universidades Federais da Região Nordeste.

Tabela 5 – Distribuição percentual dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste quanto ao componente Monitoramento

Afirmativa	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	Não resp.
28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	0	0,0%	3	21,4%	3	21,4%	5	35,7%	2	14,3%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	0	0,0%	2	14,3%	4	28,6%	5	35,7%	2	14,3%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	0	0,0%	2	14,3%	2	14,3%	5	35,7%	4	28,6%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

Fonte: Elaboração própria.

O sistema de controle interno tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas em apenas 14,3% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essa efetividade dos controles internos foi validada parcialmente por 35,7% delas. Além disso, 28,6% não souberam responder e outros 14,3% invalidaram parcialmente.

Chama a atenção que metade (somando os índices de 35,7% e 14,3%) das Universidades pesquisadas parece ter os seus controles internos pouco adequados e efetivos a partir das avaliações feitas. Acrescente-se a isso que em 28,6% isso não ocorre, o que parece significar que ou não existe um sistema de controle interno, ou ele é inadequado e não efetivo, ou não são avaliados.

O sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho em 28,6% das Universidades Federais da Região Nordeste. Essa contribuição do sistema de controle interno foi validada parcialmente por 35,7% delas, enquanto 14,3% se manifestaram de forma neutra. Para outros 14,3%, as contribuições foram invalidas parcialmente.

O fato de apenas 28,6% das Universidades pesquisadas terem a contribuição do sistema de controle interno para a melhoria do seu desempenho inspira cuidados. Pois em metade (somando os índices de 35,7% e 14,3%) delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou há pouca contribuição do sistema de controle interno ou essa contribuição pouco repercute em melhoria de

desempenho. Já em 14,3% delas parece que não existe contribuição do sistema de controle interno para a melhoria de desempenho.

5.6 OS COMPONENTES DE ANÁLISE

A tabela 6 apresenta os dados referentes aos Componentes de Análise das Universidades Federais da Região Nordeste.

Tabela 6 – Distribuição percentual dos componentes de análise dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste

Componentes	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	Não resp.
Ambiente de Controle	8	6,3%	15	11,9%	27	21,4%	56	44,4%	18	14,3%	124 (98,4%)	2 (1,6%)
Avaliação de Risco	5	4,0%	20	15,9%	20	15,9%	48	38,1%	28	22,2%	121 (96%)	5 (4%)
Procedimento de Controle	2	3,6%	7	12,5%	19	33,9%	12	21,4%	12	21,4%	52 (92,9%)	4 (7,1%)
Informação e Comunicação	0	0,0%	12	17,1%	13	18,6%	26	37,1%	19	27,1%	70 (100%)	0 (0,0%)
Monitoramento	0	0,0%	7	16,7%	9	21,4%	15	35,7%	8	19,0%	39 (92,9%)	3 (7,1%)
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

Fonte: Elaboração própria.

Quanto ao Ambiente de Controle, encontra-se eficiência em apenas 14,3% das Universidades Federais da Região Nordeste. Encontra-se em outros 44,4% delas uma eficiência parcial, que se somadas aos 11,9% daquelas onde há uma ineficiência parcial, se alcançará 56,3% dos entes pesquisados. Parece existir a quase ineficiência em relação ao Ambiente de Controle em 27,7% delas (somando-se os índices de 21,4% e 6,3%).

Pode-se inferir, então, que o Ambiente de Controle é pouco eficiente para 85,7% das Universidades Federais da Região Nordeste.

No que diz respeito à Avaliação de Risco, 22,2% das Universidades pesquisadas são eficientes. Ao passo que 54% (somando-se os índices de 38,1% e 15,9%) delas são parcialmente eficientes e em 19,9% (somando-se os índices de 15,9% e 4,0%) delas parece não haver avaliação de risco.

Pode-se deduzir daí, que a avaliação de risco é pouco eficiente em 77,8% das Universidades Federais do Nordeste.

Do ponto de vista do Procedimento de Controle, 21,4% das Universidades pesquisadas são eficientes. Outros 33,9% (somando-se os índices de 21,4% e 12,5%) delas apresentam uma eficiência parcial nos seus procedimentos de controle, enquanto que em 37,5% (somando-se os índices de 33,9% e 3,6%) parece não haver procedimentos de controle.

Verifica-se, portanto que 78,6% das Universidades Federais da Região Nordeste possuem pouca eficiência nos seus procedimentos de controle.

Sob o aspecto da Informação e Comunicação, 27,1% das Universidades pesquisadas são eficientes. Enquanto que em 54,2% (somando-se os índices de 37,1% e 17,1%) delas há uma eficiência parcial nas suas informações e comunicações e em 18,6% parece não existir algo nesse sentido.

Deduz-se, em decorrência, que as informações e comunicações são pouco eficientes em 72,9% das Universidades Federais da Região Nordeste.

Com relação ao Monitoramento, 19% das Universidades pesquisadas são eficientes. Em 52,4% (somando-se os índices de 35,7% e 16,7%) delas, o monitoramento dos controles internos é parcialmente eficiente e em 21,4% parece não existir algo nesse sentido.

Portanto, alcança 81% as Universidades Federais da Região Nordeste onde é pouco eficiente o monitoramento dos controles internos.

5.7 ESTRUTUTURA DOS CONTROLES INTERNOS

Finalmente, no sentido de avaliar a eficiência da estrutura de controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste, são apresentados os dados na tabela 7.

Tabela 7 - Distribuição percentual da eficiência da estrutura de controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste

Estrutura	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	Não resp.
Eficiência da estrutura de controles internos	15	3,6%	61	14,5%	88	21,0%	157	37,4%	85	20,2%	406	14
											(96,7%)	(3,3%)
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

Fonte: Elaboração própria.

Onde fica evidenciado que para 20,2% das Universidades pesquisadas a estrutura é eficiente, para 37,4% é parcialmente eficiente e para 18,1% a estrutura é praticamente ineficiente. Portanto, pode-se concluir que a estrutura de controles internos é pouco eficiente para 79,8% das Universidades Federais do Nordeste.

6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Como visto, a eficiência da Administração Pública é o alcance do melhor resultado possível de uma operação, considerando o contexto e os recursos disponíveis e visa a atender as demandas da sociedade. Eficiência, em consequência, guarda uma estreita relação com a finalidade de qualquer Ato Administrativo, que é o interesse público.

Por sua vez, controles internos é um processo integrado efetuado pelas pessoas da organização, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer uma razoável segurança de que na consecução da missão da entidade alguns objetivos gerais serão alcançados, tais como: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das leis e regulamentos; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Assim, os controles internos têm uma relação direta com necessidade de constante melhoria do controle da Administração Pública. Ter controle, por conseguinte, guarda uma estreita relação com a eficiência da máquina pública e, conseqüentemente, com o interesse público.

Para fim desta pesquisa, como salientado, foi adotado um percentual passível de eficiência igual ou superior a 60% (índices da coluna “Totalmente válida”), abaixo disso caracterizar-se-á pouca eficiência.

Portanto, as seções deste capítulo visam a discutir os dados obtidos acerca da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste, considerando os temas levantados no referencial teórico, notadamente os componentes do modelo COSO.

6.1 AMBIENTE DE CONTROLE

Em relação ao Ambiente de Controle algumas observações chamam a atenção. A primeira diz respeito à percepção dos altos dirigentes das Universidades Federais do Nordeste sobre a contribuição dos controles internos para a consecução dos seus objetivos. E a segunda em relação a percepção de todos os servidores e funcionários das Universidades, nos seus diversos níveis de estrutura, sobre os mecanismos gerias de controle instituídos.

Dias (2010) sinaliza que o ambiente de controle é a consciência de controle que a entidade tem, é sua cultura de controle, é a base que sustenta todos os outros componentes do controle interno, fornecendo o conjunto de regras e de sustentação.

Segundo as diretrizes da INTOSAI (2004), a alta direção deve perceber a importância dos controles internos e demonstrar apoio permanente a eles. D'ávila e Oliveira (2002) entendem que se os gestores máximos da entidade acreditam que os controles internos são importantes, a tendência é que todos da organização percebam essa atitude e respondam positivamente aos controles estabelecidos.

No caso das Universidades Federais do Nordeste, os dados indicam que a cultura de controle não está totalmente estabelecida, pois para apenas 28,6% delas os seus altos dirigentes têm uma percepção clara da necessidade dos controles internos e oferecem todo apoio possível e adequado. Há de se reconhecer, nesse sentido, que a cultura de controle deve ser mais bem incorporada por parte da maioria das Universidades, pois isso vem ocorrendo de forma pouco eficiente nelas.

A situação do ambiente de controle se agrava quando se trata de todos os outros servidores e funcionários da organização, pois a percepção de controle por todos os servidores só existe totalmente em apenas 7,1% das Universidades. E ainda que para 42,9% dos respondentes haja uma percepção parcial, chama a atenção que metade deles parecem não ter percepção alguma dos mecanismos de controle instituídos.

Avalos (2009) enfatiza a necessidade de a alta direção, bem como o restante da organização nos diversos níveis da estrutura, perceber e compreender a importância dos controles internos no funcionamento e nos resultados da gestão. O mesmo autor, bem como Cavalheiros e Flores (2007), entendem que todos da organização devem considerar os controles internos como um integrantes das operações normais e permanentes da organização e não algo que dificulta as operações. E isso parece que não vem sendo alcançado pelas Universidades Federais da Região Nordeste.

A existência de uma comunicação adequada e eficiente dentro das Universidades é outro quesito a ser observado, melhor aprofundado no item 6.4. Um dos possíveis motivos da pouca percepção dos controles internos por todos os servidores e funcionários das Universidades pode ser atribuído a uma fragilidade na

comunicação, pois somente 7,1% dos respondentes acreditam ter uma comunicação totalmente adequada e eficiente.

Segundo Schmidt e Santos (2009), a comunicação é um elemento essencial para os controles internos. Os controles internos necessitam de muita iniciativa da gerência e intensa comunicação entre esta e os servidores. Assim, a comunicação dentro das Universidades deve ser sempre adequada e eficiente para que se obtenha um controle interno eficiente e, conseqüentemente, se alcance os objetivos institucionais.

Outros dois aspectos a serem observados dizem respeito a existência, nas Universidades pesquisadas, de código de ética ou de conduta formalizado; e de padronização e formalização dos procedimentos e instruções operacionais. Isso é de extrema importância, pois, segundo Guerra (2007) e Lima (2008), nas organizações públicas as leis e regulamentos disciplinam toda a gestão, seja no plano ético, pessoal, financeiro orçamentário, contábil etc., existindo todo um arcabouço legal que direciona a gestão pública. O que é reforçado por Dias (2010), quando afirma que a postura da alta administração é de fundamental importância para o ambiente de controle e para a clareza a todos os servidores e funcionários acerca dos objetivos, procedimentos, instruções e Código de Ética ou de Conduta a serem adotados. Para o mesmo autor, um código de conduta formal seguido pela gerência reflete a filosofia e o estilo participativo da organização.

E os dados revelam que isso vem ocorrendo de forma precária nas Universidades pesquisadas. Pois em apenas 7,1% delas existe procedimentos e instruções operacionais padronizados e formalizados em documentos. A revisão ou elaboração de manuais de procedimentos poderia ser uma ação de melhoria nesse sentido.

Segundo Bergue (2006), o controle tem por finalidade preservar a integridade e regularidade dos processos de uma organização e seus resultados. A falta de instruções e de procedimentos em documentos formais pode comprometer todo o Ambiente de Controle, tanto que para Pereira e outros autores (2008), todos devem saber o que fazer, como fazer, e isso tem que estar definido, claro, padronizado, formalizado e acessível a todos da organização.

O problema não é menos grave quando se trata de instrumento, ou código, formalizado de ética ou conduta. Não colocando a prova os valores éticos das

Universidades, há que se reconhecer a gravidade de nenhuma delas possuir código de ética formalizado. Tal ponto de fragilidade talvez possa ser atribuído ao desconhecimento e à não disseminação do Decreto 1.171/94, que é o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil Federal.

A existência de mecanismos que garantam ou incentivem a participação dos servidores e funcionários dos diversos níveis da estrutura das Universidades na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta é o sexto fundamento que conduz a um ambiente de controle eficiente.

Os dados apontam que tais mecanismos só alcançam 7,1% dos respondes e isso gera um quadro de fragilidade para as Universidades pesquisadas, pois as pessoas são essenciais para os controles internos. Isso envolve, além das questões já citadas (suporte por parte dos dirigentes, percepção dos mecanismos de controle, comunicação eficiente, código de ética e de procedimentos formalizado), o nível de conhecimento, incentivo e participação que todos devem ter para assegurar uma atuação ordenada, ética, econômica e eficiente em benefício do aprimoramento dos controles internos e do desempenho institucional.

Bresser Pereira (1995) e Jund (2006) corroboram tal perspectiva quando entendem que o ambiente de controle de uma organização deve contar com uma boa filosofia gerencial e de recursos humanos, com a administração participativa, pois isso contribui para o desenvolvimento profissional e o fortalecimento das práticas diárias de uma administração pública gerencial voltada para o cidadão.

As duas penúltimas observações em relação ao ambiente de controle dizem respeito às delegações de autoridade e competência serem acompanhadas de definições claras das responsabilidades; e à existência adequada de segregação de funções nos processos de competência de cada uma das Universidades Federais da Região Nordeste.

Segundo Dias (2010), o ambiente de controle passa pela eficiência quando as pessoas da organização sabem claramente quais são as suas responsabilidades. Assim, as definições claras das responsabilidades conduzem a uma delegação eficiente de autoridade e competência. E isso não tem sido alcançado pelas Universidades pesquisadas, pois tal definição de responsabilidades só se mostrou presente em 28,6% delas.

A segregação de funções adequada nos processos e procedimentos evita que um servidor controle todos os aspectos importantes relacionados às operações e possa, com isso, realizar ações não autorizadas ou obter acesso não autorizado a registros ou bens e valores. Ou seja, a segregação de funções deve existir de forma adequada nas entidades pesquisadas e os dados apontam que isso também não vem sendo cumprido por elas, pois tal segregação só ocorre em 21,4% das Universidades Federais da Região Nordeste.

A contribuição dos controles internos adotados para a consecução dos resultados planejados é o último fundamento que contribui para a eficiência no Ambiente de Controle. O que não tem ocorrido de forma eficiente nas entidades pesquisadas.

A consciência de que o controle contribui para a consecução dos resultados planejados é um dos pontos destacados, desde 1916, por Fayol e atualmente pelos órgãos de controle (TCU e CGU), daí decorre que os controles internos são processos integrados e estruturados para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança na consecução da missão das Universidades. O que parece só está presente em 21,4% delas.

Pereira e outros autores (2008) complementam que o ambiente de controle passa por uma atitude global da organização, pela disposição, conscientização e comportamento de todo o pessoal a respeito da importância dos controles internos no alcance dos objetivos da organização.

Finalmente, tudo o que foi discorrido até aqui explica a pouca eficiência do componente Ambiente de Controle, que alcançou um índice de 14,3% das Universidades Federais da Região Nordeste. E seu resultado, além de fragilidades, são oportunidades de melhoria da eficiência no Ambiente de Controle e, conseqüentemente, de melhoria na eficiência das próprias estruturas dos controles internos das instituições pesquisadas.

6.2 AVALIAÇÃO DE RISCO

Sobre a Avaliação de Risco é oportuno tecer observações acerca dos seus aspectos, pois cada um deles traz informações que refletem a situação das

Instituições pesquisadas. A primeira delas é a formalização dos objetivos e metas das Universidades Federais do Nordeste.

O estabelecimento de diretrizes, objetivos e metas, devem estar consubstanciados em programas e ações, que permeiam toda administração pública federal. Isso é um mandamento da Constituição Federal (1988), no item das peças orçamentárias, que inclui o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

Dias (2010) e Rego e outros autores (2006) entendem que a existência de objetivos e metas é uma condição primordial para a existência de controles internos e, conseqüentemente, para a avaliação dos riscos, que acabam influenciando positivamente na consecução dos próprios objetivos. Para isso, os objetivos e metas de uma entidade devem estar estruturados e formalizados. Assim, estabelecer objetivos e metas institucionais é uma pré-condição para a avaliação do risco.

Nesse sentido, os dados são satisfatórios, pois a maioria (64,3%) das Universidades pesquisadas possuem objetivos e metas formalizados, logo estas estariam aptas a efetuarem avaliação de riscos. Entretanto, há que se observar as outras 35,7%, onde isso vem ocorrendo de forma pouco eficiente, ou seja, onde os objetivos e metas estão parcialmente formalizados, o que indica a necessidade de uma melhor adequação destes para que as instituições possam realizar a avaliação de risco com a garantia de resultados confiáveis.

Ao contrário, a segunda observação, identificação clara dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas é outro aspecto que não vem sendo alcançado pelos entes pesquisados, pois só se mostrou plenamente presente em 14,3% delas.

D'Ávila e Oliveira (2002) e Rego e outros autores (2006) acreditam que uma organização, quando estabelece seus objetivos, já passa a ter condições de identificar os processos críticos que realmente são prejudiciais ao atingimento dos objetivos.

Interessante notar que, enquanto 64,3% das Universidades pesquisadas possuem objetivos e metas formalizados, somente 14,3% delas identificam claramente os processos críticos para a consecução desses objetivos e metas. Aqui existe um diapasão crítico que merece atenção e talvez seja uma das explicações da pouca identificação dos processos críticos.

A terceira observação é, de fato, preocupante, e diz respeito a que nenhuma Universidade possui plenamente a prática de diagnosticar os riscos (de origem interna ou externa), envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e adoção de medidas para mitigá-los.

Para Padoveze e Bertollucci (2009) risco é a probabilidade de o resultado real de alguma atividade ser diferente do seu resultado esperado. Segundo D'Ávila e Oliveira (2002), as organizações enfrentam riscos provenientes de diversos níveis e de diversas fontes, sejam elas internas e externas. Dias (2010) acrescenta que é necessário identificar estes riscos e ameaças, bem como sua probabilidade de ocorrência e assim promover as ações necessárias para gerenciá-los. Essas são atividades pró-ativas que tem por objetivo evitar surpresas desagradáveis para a organização.

Mesmo que nenhuma das Instituições pesquisadas aplique totalmente essa prática de diagnóstico, metade delas parece tentar algo nesse sentido. Mesmo assim, isso sinaliza que parece não haver a cultura definitivamente implantada de gerenciamento de risco.

A quarta observação vem reforçar a observação anterior, pois nenhuma das Universidades Federais da Região Nordeste possui plenamente a prática e definir os níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que possam ser assumidos pelos seus diversos níveis de gestão.

Para INTOSAI (2004), a avaliação de risco é também um processo de definição dos níveis de riscos, incluindo-se aí, segundo Dias (2010), a definição clara dos riscos que podem ser assumidos, seja o risco operacional, seja o de informação e de conformidade. Essa é a base para definir o gerenciamento do risco. Mais uma vez, percebe-se que os entes pesquisados não têm a cultura definitivamente implantada no que diz respeito ao gerenciamento de risco.

Acrescente-se uma quinta observação às anteriores. A de que, igualmente, nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou realizar a avaliação de riscos de forma contínua, com objetivo de identificar mudanças no perfil de risco, ocasionadas por transformações interna e externa.

Segundo a INTOSAI (2004), o ambiente de controle de qualquer organização está em constante mudança, em virtude das transformações no

ambiente interno e externo. Implicando que os objetivos e os riscos inerentes sejam transformados e modificados. Daí a importância da existência de um processo contínuo para identificar a mudança de condições e adotar as medidas necessárias para gerenciar os riscos, ou seja, um monitoramento do risco.

A avaliação de riscos deve, em decorrência, ser constantemente revisada, considerando, para tal, as transformações nos ambiente interno e externo, com o objetivo de verificar se as ações para mitigar os riscos continuam sendo efetivas à medida que eles se modificam ao longo do tempo.

Segundo os dados, não é prática das Universidades Federais do Nordeste aplicar totalmente o monitoramento de risco, ou seja, não realizam integralmente avaliação de risco de forma contínua, quando das mudanças nos ambientes interno e externo. E isso é um foco de fragilidade importante.

Mesmo que 42,9% delas afirmem que realizam parcialmente, atualmente, pela própria dinâmica das transformações, um monitoramento de risco executado parcialmente, ou em intervalos muito grande, pode não surtir o efeito esperado, sendo mais seguro realizar o monitoramento do risco de forma contínua.

A sexta observação é sobre a mensuração e classificação dos riscos identificados, de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão. E os dados indicam que nenhuma Universidade vem alcançando isso na sua totalidade.

Para a INTOSAI (2004), a análise dos riscos é importante para evidenciar as áreas mais relevantes para as quais devem ser direcionados os esforços, estabelecendo, assim, uma escala de prioridades. Uma das soluções talvez esteja no tratamento dos riscos, onde se poderiam definir categorias de risco, como: alto, médio ou baixo.

Ainda que muitos riscos sejam de difícil quantificação, D'Ávila e Oliveira (2002) revelam que a análise de riscos pode ser feita basicamente considerando a sua relevância e sua frequência, gerando uma escala de risco que possa nortear a tomada de decisão.

O uso desse critério minimiza a subjetividade do processo e fornece uma base e informações úteis para que as decisões gerenciais sejam realizadas de um modo coerente. E as Universidades têm perdido isso na medida em que não

realizam plenamente e nem adequadamente a mensuração e classificação dos riscos identificados.

Ainda que 42,9% delas realizem o procedimento parcialmente, este percentual não condiz com a representatividade que as Instituições pesquisadas têm perante a sociedade.

A existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos é outra observação que merece destaque, pois não vem ocorrendo de forma eficiente nas Universidades pesquisadas.

O histórico de fraudes é uma preocupação constante das organizações. Schmidt e Santos (2009) reconhecem que o controle interno é afetado pela natureza humana. As pessoas nem sempre compreendem, se comunicam e atuam de modo consistente, pois cada indivíduo traz para seu local de trabalho suas experiências e suas habilidades, que são únicas.

D'Ávila e Oliveira (2002) destacam que o controle interno, por mais eficiente que seja, fornece apenas uma segurança razoável à consecução dos objetivos. Todo sistema de controle interno possui limitações, pois é o elemento humano que controla as atividades de uma organização, e, por sua natureza, está sujeito a falhas. Estas podem ocorrer por simples erro humano, ou, em situação mais grave, por conluio de várias pessoas.

A avaliação de risco, por ser o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade, deve considerar todos os riscos que podem ocorrer inclusive o risco de fraude e corrupção.

Para se evitar as fraudes e perdas, uma das soluções é que todas as pessoas envolvidas com a organização mantenham e demonstrem integridade pessoal, profissional e valores éticos, além de cumprir o código de conduta que lhes seja aplicável.

Assim, criar mecanismos para a melhoria dos destes aspectos, nas Universidades Federais do Nordeste, é de suma importância para um controle das fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos.

A penúltima observação é referente à instauração de sindicância, na ocorrência de fraudes e desvios, para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.

Modesto (2001) entende que servidores e funcionários competentes, íntegros, éticos, confiáveis e que estejam dispostos a assumir responsabilidades são vitais para a eficiência da máquina pública e, conseqüentemente, para um controle efetivo. Daí que as políticas e práticas de recursos humanos são relevantes para os controles internos.

Para D'Ávila e Oliveira (2002), as políticas e procedimentos de recursos humanos informam aos empregados o nível esperado de integridade, comportamento ético e competência. Essas políticas incluem, dentre outras atividades, capacitação, educação, orientação, e, também, ações corretivas. E nas ações disciplinares é dada a mensagem de que violações ao comportamento esperado, como fraudes e desvios, não são toleradas.

Isso vem ocorrendo de forma satisfatória nas Universidades Federais da Região Nordeste, onde a maioria (78,6%) delas tem a prática de instaurar sindicância, na ocorrência de fraudes e desvios, para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos, porém não se deve deixar de observar os 21,4% delas onde isso ocorre de forma pouco eficiente.

O ato de instaurar sindicância, para esses casos, vai desde questões morais, satisfação à sociedade e compromisso ético até a promoção da *accountability*.

Essa instauração é mandamento legal, oriundo de lei. Como salientam Guerra (2006), Meirelles (2006) e Lima (2008) a legalidade impõe absoluta sujeição da Administração àquilo que está previsto na lei, é o princípio fundamental do Estado Democrático de Direito. Portanto, nenhum caso desse tipo deve ser desprezado, mesmo que parcialmente.

Finalmente, a última observação relativa à Avaliação de Risco é a existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores.

Um dos objetivos do controle, segundo Lima (2008) e Guerra (2007), é salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. Quando se trata de recursos públicos a importância é ainda maior, pois a utilização do patrimônio público visa ao interesse coletivo, requerendo, assim, um cuidado todo especial. Por isso mesmo, a existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda,

estoque e inventário de bens e valores é uma garantia para a observância da supremacia do interesse público.

Meirelles (2006), o TCU e a CGU ressaltam, ainda, que o objetivo primordial da salvaguarda dos recursos públicos é a garantia contra o prejuízo por desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades.

E os dados revelam que apenas 35,7% das Universidades pesquisadas vêm alcançando essa atenção ao seu patrimônio de forma totalmente eficiente.

Finalmente, essa observação tem relação direta com a formalização de procedimentos, que foi anteriormente discutida no componente Ambiente de Controle. E, também, exige ações para a sua melhoria, com a revisão ou elaboração de normas e regulamentos, pois a falta de instruções e de procedimentos em documentos formais pode comprometer todo o controle. De modo que, tudo o que foi discorrido explica a pouca eficiência do componente Avaliação de Risco, que alcançou um índice de 22,2% das Universidades pesquisadas e pode contribuir para a melhoria da eficiência das próprias estruturas dos controles internos das instituições pesquisadas.

6.3 PROCEDIMENTO DE CONTROLE

O Procedimento de Controle traz, também, importantes observações sobre os seus aspectos. Sendo a primeira referente à existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, claramente estabelecidas, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos das Universidades Federais da Região Nordeste.

Segundo D'Ávila e Oliveira (2002), após o processo de determinação de objetivos e avaliação de riscos, o gestor deve passar a implementar procedimentos de controle com objetivo de que as ações planejadas estejam sendo executadas.

Esses procedimentos ou atividades, segundo Avalos (2009), são políticas e ações que asseguram o cumprimento daquilo que foi planejado, são necessários para prevenir ou diminuir os riscos e alcançar os objetivos. Esses procedimentos ou atividades de controle são, portanto, as políticas e ações estabelecidas e executadas para atuar sobre os riscos para se alcançar os objetivos.

Os dados apontam que isso não vem ocorrendo de forma totalmente eficiente nas Universidades pesquisadas, pois apenas para 28,6% das

Universidades Federais do Nordeste existem políticas e ações para diminuir os riscos e alcançar os objetivos.

Essas políticas e ações para diminuir os riscos guardam uma estreita relação com o gerenciamento do risco (discorrido no item 6.2, que vai desde a sua identificação até o seu monitoramento). Como visto naquele item, as Universidades Federais da Região Nordeste parecem não ter a cultura definitivamente implantada no que diz respeito ao gerenciamento de risco e, até aqui, os percentuais apresentados só corroboram isso.

As outras duas observações acerca do Procedimento de Controle, diz respeito às atividades de controle adotadas pelas Universidades pesquisadas serem apropriadas e funcionarem de acordo com um plano de longo prazo; e possuírem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.

Para serem eficientes, segundo a INTOSAI (2004), os procedimentos de controle necessitam ser apropriados, ou seja, o controle deve ser correto, no local correto e proporcional ao risco envolvido, e ainda, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo. Isso significa que estes devem ser obedecidos por todos os funcionários envolvidos no processo e não devem sofrer descontinuidade quando o pessoal-chave estiver ausente, ou quando houver sobrecarga de trabalho.

As atividades de controle devem, portanto, ser apropriadas e funcionarem de acordo com um plano de longo prazo. O que só vem ocorrendo em apenas 21,4% das Universidades pesquisadas.

Talvez a falta de cultura de gerenciamento de riscos nos entes pesquisados explique os baixos indicadores em relação às atividades de controle dentro dos procedimentos de controle. O que é confirmado na questão do custo apropriado das atividades de controle, que tragam benefícios decorrentes de sua aplicação (executado em apenas 14,3% das Universidades pesquisadas).

O custo da implantação do controle, segundo Andrade e outros autores (2001) e Revorêdo e outros autores (2004), não deve exceder aos benefícios que possam derivar da sua aplicação, tem que haver o equilíbrio entre a alocação de recursos e os resultados alcançados, tanto que Avalos (2009) e Ribeiro (2000) entendem que controles exagerados e com altos custos são tão prejudiciais quanto os riscos excessivos, pois reduzem a produtividade.

Segundo Modesto (2001), Castro (2006) e Nogueira (2006) a eficiência, para administração pública, não é só o simples alcance dos objetivos, é também a preocupação como estes foram atingidos, portanto os procedimentos e mecanismos de controles adotados devem passar pela racionalidade econômica, que visa maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte.

A quarta e última observação dentro do Procedimentos de Controle está afeita também às atividades de controle. E diz respeito a abrangência e razoabilidade das atividades de controle, diretamente relacionadas com os objetivos de controle.

Assim como nos casos de funcionamento das atividades de controle de acordo com um plano de longo prazo e de seu custo ser apropriado a ponto de trazer benefícios, as Universidades Federais da Região Nordeste não vêm alcançando eficiência adequada na abrangência e razoabilidade das atividades de controle diretamente relacionadas com os objetivos de controle (que só ocorre plenamente em 21,4% delas).

Finalmente, as Universidades pesquisadas possuem pouca eficiência nos aspectos relacionados aos procedimentos de controle, o que explica a pouca eficiência do componente Procedimento de Controle, que alcançou um índice de 21,4% delas. E o que até aqui foi discorrido pode, igualmente, contribuir para a melhoria da eficiência nas atividades de controle e, conseqüentemente, para a melhoria na eficiência das próprias estruturas dos controles internos das instituições pesquisadas.

6.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Quanto ao componente Informação e Comunicação é igualmente, necessário tecer algumas observações sobre seus aspectos, pois trazem resultados interessantes.

A identificação, documentação, armazenamento e comunicação tempestiva, às pessoas adequadas, das informações relevantes para cada uma das Universidades Federais da Região Nordeste é a primeira observação.

A informação e a comunicação, segundo Schmidt e Santos (2009), são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controle interno. Para que os funcionários realizem suas atividades de forma eficiente é necessário que conheçam suas atribuições e responsabilidades. E, para isso, é importante ter informação relevante. A informação sobre as transações e eventos, por exemplo, para ser relevante e confiável necessita que seu registro e classificação sejam feitos de forma adequada e imediata. Logo, a informação precisa ser identificada, documentada e armazenada para que possa ser comunicado tempestivamente às pessoas adequadas, o que gera comunicação de qualidade.

E os dados revelam que isso não vem sendo atingido eficientemente nas Universidades pesquisadas, pois se mostrou presente em 42,9% delas. Talvez algum alento esteja no fato de que outras Universidades dão um tratamento as suas informações relevantes, mesmo que de forma parcial (42,9%): o que totalizaria 85,8%, que dão alguma relevância as suas informações. Mesmo assim, essa situação necessita de ações de melhoria.

Tal foco de fragilidade encontra amparo naquilo que foi discorrido item 6.1, ou seja, que um dos motivos da baixa percepção da importância dos controles internos por todos da organização se dê, possivelmente, por uma fragilidade na comunicação dentro das Universidades (apenas 7,1% dos respondentes acreditam ter uma comunicação totalmente adequada e eficiente).

O percentual de 85,8% das Universidades pesquisadas que dão alguma relevância a sua informação talvez ocorra, pelo tratamento da informação, nas suas fases de identificação e armazenagem. Ou seja, essa fragilidade na comunicação poderia ser atribuída a uma possível cultura de reter informações relevantes dentro das Universidades ou mesmo dificuldades nos meios de comunicação.

As observações seguintes são sobre a qualidade que as informações relevantes devem ter para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas; e, que a informação disponível seja apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.

Uma informação relevante, dotada de qualidade suficiente, permite a administração pública tomar decisões coerentes. Pois, um dos objetivos dos controles internos, segundo Castro (2010), Nunes (2007) e Rocha (2007), é cumprir com as obrigações de prestar contas (*accountability*), que podem ser realizadas pela

disponibilização de informações através de relatórios. É essencial, desta maneira, que a informação seja apropriada, oportuna, atualizada, precisa e acessível.

Os dados apontam que isso vem ocorrendo de uma forma pouco eficiente nas Universidades pesquisadas, pois apenas 35,7% delas consideram que as informações relevantes são dotadas de qualidade suficientes que permitam ao gestor tomar decisões apropriadas. O mesmo ocorre com a tempestividade, atualização, precisão e acessibilidade da informação disponível, ou seja, essa eficiência no tratamento da informação só está totalmente presente em 21,4% dos respondentes.

Revorêdo e outros autores (2004) entendem que o mecanismo de avaliação pressupõe relatórios significativamente ricos e para tanto a documentação das informações ajuda a garantir a sua qualidade. A falta de instruções e de procedimentos em documentos formais pode, então, comprometer o controle. Assim, a formalização e documentação das informações de qualidade permitem ao gestor tomar decisões apropriadas, além de contribuir, segundo Rocha (2007), para a promoção da obrigação de *accountability*.

Os dados do item 6.1, de que apenas 7,1% das Universidades pesquisadas dizem ter todos os procedimentos e instruções operacionais padronizados e formalizados, confirmam as fragilidades delas no tratamento e na qualidade da sua informação. Deste modo, criar mecanismo para melhorar esse fundamento reflete diretamente na qualidade das informações e, conseqüentemente, nas decisões tomadas em benefício do alcance dos objetivos, especialmente o do cumprimento de prestar contas.

A quarta observação diz respeito a se a informação divulgada internamente atende às expectativas de todos e contribui para a execução das responsabilidades de forma eficaz; e, a quinta e última, se a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos, em todas as direções, por todos os componentes e por toda estrutura das Universidades pesquisadas.

Para Schmidt e Santos (2009), a informação é a base da comunicação e deve atender às expectativas de vários grupos e indivíduos, permitindo-lhes executar suas responsabilidades de forma eficiente. E isso não vem ocorrendo eficientemente nas Universidades pesquisadas, pois somente para 14,3% delas, a

informação divulgada internamente atende às expectativas de todos e contribui para a execução das responsabilidades.

A comunicação é também um elemento essencial para os controles internos, é o fluxo de informações dentro da organização e este fluxo deve segundo Schmidt e Santos (2009), correr em todas as direções da entidade, em todos os níveis hierárquicos, dos superiores aos inferiores e vice-versa. A informação e comunicação devem, assim, ser eficientes e perpassar toda a organização, fluir para todos os lados, por todos os componentes, isto é, pela estrutura inteira. E isso também não vem ocorrendo eficientemente nas Universidades pesquisadas, pois somente para 21,4% delas, a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos, em todas as direções, por todos os componentes e por toda estrutura.

Esses dados reafirmam o resultado da terceira assertiva do componente Ambiente de Controle, explicitado no item 6.1, qual seja: a comunicação é totalmente adequada e eficiente em apenas 7,1% das Universidades pesquisadas.

Finalmente, tudo o que até aqui foi discorrido explica a pouca eficiência do componente Informação e Comunicação, que alcançou um índice de 27,1% das Universidades Federais da Região Nordeste, decorrentes da pouca eficiência dos aspectos referentes às comunicações e informações. Tudo isso pode contribuir para a melhoria da eficiência nesse sentido e, conseqüentemente, para a melhoria na eficiência das próprias estruturas dos controles internos das instituições pesquisadas.

6.5 MONITORAMENTO

O componente Monitoramento traz observações que chamam a atenção sobre os seus aspectos. A duas iniciais dizem respeito a se o sistema de controle interno das Universidades pesquisadas é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo; e se este sistema tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.

Em virtude das transformações no ambiente interno e externo, os controles internos se alteram com o passar do tempo e devem, por isso, ser constantemente monitorados com fito de avaliar a qualidade de sua atuação. Assim, monitorar,

segundo Pereira e outros autores (2008) e Guerra (2007), é acompanhar e avaliar os controles internos ao longo do tempo e verificar se os controles internos estão adequados e efetivos.

Para a INTOSAI (2004), o componente Monitoramento procura avaliar a qualidade e validade dos controles internos ao longo do tempo. O que pode ser feito através do monitoramento contínuo ou, segundo Andrade e outros autores (2001), através das avaliações específicas. E uma possível combinação de ambos pode ajudar a assegurar que o controle interno mantenha sua eficiência através do tempo. O que não vem sendo alcançado pelas Universidades Federais da Região Nordeste, pois em somente 14,3% delas, o sistema de controle interno é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.

O mesmo percentual (14,3%) dos respondentes consideram que o seu sistema de controle interno, pelas avaliações sofridas, é totalmente adequado e efetivo.

O monitoramento deve, ainda, ser constantemente utilizado pelos entes pesquisados para reavaliar os seus controles internos, garantindo que estes não percam, segundo Barzelay (2002) e Olivieri (2006), a sua eficiência nem fiquem inadequados, burocratizados e obsoletos. Ribeiro (2000) e Barzelay (2002) entendem que a avaliação constante busca verificar a necessidades de criação novos controles, melhoria dos já existentes e eliminação dos ineficazes. O que não vem ocorrendo nas Universidades Federais da Região Nordeste, pois em somente 14,3% delas, o sistema de controle tem sido considerado totalmente adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.

A situação não é diferente quanto ao terceiro e último aspecto a ser observado. Ou seja, a contribuição plena do sistema de controle interno das Universidades pesquisadas para a melhoria do seu desempenho só está presente em 28,6% delas.

Com esse índice, dificilmente os entes pesquisados poderão alcançar aquilo que é preconizado pela INTOSAI (2004) e pelo TCU, ou seja: a execução ordenada, ética, econômica, eficiente das operações; o cumprimento das obrigações de *accountability*; o cumprimento das leis e regulamentos; e a salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Bezerra Filho (2002) e Jund (2006) acrescentam que a pouca eficiência administrativa, notadamente a dos controles internos, reflete um menor desempenho na operacionalidade das ações e uma inexpressividade no atingimento dos objetivos preestabelecidos. Ressaltam, ainda, Revorêdo e outros autores (2004) que o desempenho de uma organização pode ser medido pelo grau de cumprimento dos objetivos, ou seja, pela operacionalidade das ações e pelos resultados realmente obtidos. Logo, o controle interno eficiente contribui sobremaneira para a melhoria do desempenho das organizações, sejam elas públicas ou privadas.

Finalmente, tudo o que até aqui foi discorrido explica a pouca eficiência do componente Monitoramento, que alcançou um índice de apenas 19% das Universidades Federais da Região Nordeste, decorrentes da pouca eficiência dos aspectos referentes à avaliação, adequação e contribuição dos controles internos.

Os percentuais dos componentes do modelo COSO, portanto, evidenciam a pouca eficiência da estrutura dos controles internos das Universidades pesquisadas, que atingiu um índice de apenas 20,2%.

Tudo isso, entretanto, pode contribuir para a melhoria da eficiência nesse sentido e, conseqüentemente, para a melhoria na eficiência das próprias estruturas dos controles internos das instituições pesquisadas.

7 CONCLUSÃO

Os controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil são de suma importância para a constante melhoria do controle da Administração Pública e, conseqüentemente, da eficiência e do interesse público, o que foi evidenciado ao longo da pesquisa e que deu origem a este trabalho. Em razão disso, buscou-se avaliar a eficiência da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste sob a perspectiva do modelo COSO, além de mensurar seus componentes.

Baseado na análise dos resultados obtidos, concluiu-se que a estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste do Brasil é, sob a perspectiva do modelo COSO, pouco eficiente.

Torna-se importante, por conseguinte, a estruturação destes controles internos, através da eficiência do ambiente de controle, da avaliação de risco, dos procedimentos de controle, das informações e comunicações e do monitoramento.

A maioria das Universidades Federais do Nordeste não conta plenamente com delegações de autoridade e competência acompanhadas de definições claras das responsabilidades, e com suporte e percepção da importância dos seus controles internos por parte dos seus dirigentes.

Os dados indicam que essa tendência acaba enraizando-se por todos os níveis na medida em que não acontece uma adequada segregação de funções nos seus processos, e possuem os seus mecanismos gerais de controle pouco percebidos por todos os seus servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura. O mesmo ocorre quanto aos mecanismos que garantam ou incentivem a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura na elaboração dos procedimentos, instruções operacionais, código de ética ou conduta.

Há também uma fragilidade importante na sua comunicação interna, que, segundo os dados, é pouco eficiente e pouco adequada. Junte-se a isso a quase ausência de código de ética formalizado e de procedimentos e instruções operacionais padronizados e postos em documentos formais.

E isso tudo gera uma pouca eficiência na contribuição dos controles internos para a consecução dos resultados planejados pelas Universidades Federais da Região Nordeste. Há ainda fragilidades, além do ambiente de controle, que se mostram presentes em outros componentes.

As Instituições pesquisadas demonstram uma boa eficiência na formalização de seus objetivos e metas e na prática de instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.

Entretanto, demonstram pouca eficiência ou mesmo fragilidades, que advêm da quase ausência da cultura de avaliação de risco, em relação: a clareza na identificação dos processos críticos para a consecução dos seus objetivos e metas; e a prática de diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.

Apresentam ainda fragilidades: na prática da definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão; na avaliação de riscos feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco para mensurá-los e classificá-los de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.

O que leva, de certa forma, a geração de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos, necessitando, assim, uma melhor normatização ou regulamentação das atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade das Universidades Federais da Região Nordeste.

Outras fragilidades se apresentam nos procedimentos de controle, na medida em que poucas das Universidades pesquisadas possuem políticas e ações claramente estabelecidas, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os seus objetivos. Também pela baixa presença de atividades de controle que funcionem consistentemente de acordo com um plano de longo prazo e que possuam custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação. O que gera pouca abrangência do controle e sua baixa relação com os objetivos de controle.

As informações e comunicações das Universidades pesquisadas são igualmente afetadas pela pouca eficiência na sua identificação, documentação, armazenamento e transmissão tempestiva às pessoas adequadas, dentro dos entes pesquisados. Provocando uma qualidade pouco satisfatória para permitir ao seu

gestor tomar as decisões adequadas, que significa dizer que as informações não são muito apropriadas, tempestivas, atualizadas, precisas e acessíveis.

Isso tudo gera um cenário em que poucas Universidades Federais da Região Nordeste possuam divulgação interna de informações que atendam às expectativas dos diversos grupos e indivíduos e contribuam para a execução das responsabilidades de forma eficiente e que, poucas delas possuam comunicação de informações que perpassem todos os níveis hierárquicos, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.

Os controles internos têm sido pouco monitorados para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo, têm sido considerados pouco adequados e efetivos a partir das avaliações sofridas e não têm contribuído muito para a melhoria do seu desempenho para as Universidades Federais da Região Nordeste.

Frente aos resultados encontrados, **recomenda-se** que as Universidades pesquisadas envidem esforços no sentido de tornar mais eficiente a estrutura de seus controles internos: reforçando-se o ambiente de controle, observando-se a avaliação de risco, buscando assumir uma atitude mais pró-ativa em relação aos procedimentos de controle, reafirmando uma maior atenção no tratamento das informações e comunicações e monitorando constantemente o sistema de controle interno.

Finalmente, há alguns limites para a presente pesquisa, já que a mesma se restringiu à análise da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste, sem investigar a estrutura de outros órgãos semelhantes em outras regiões do país, ou mesmo de outros órgãos da Administração Pública Federal uma vez que o questionário, baseado no COSO, foi aplicado, em 2010, em toda ela. Isso indica a necessidade de novas investigações que aprofundem, assegurem e ampliem os conhecimentos dos controles internos, e que melhor trabalhos poderão contribuir para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos das Universidades Federais da Região Nordeste e de toda a Administração Pública.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Paulo Marcelo Vicente. **Direito administrativo**. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

ANDRADE, Jackeline Amantino de et al. A avaliação de políticas públicas em análise: o caso do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica – SAEB. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 25., 2001. Campinas. **Anais eletrônicos...** Campinas: ENANPAD, 2001. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 23 nov. 2009.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e gestão de riscos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: Uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. In: SEMINÁRIO: O CONTROLE EXTERNO E A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA VISÃO COMPARATIVA, 2002, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: TCU, 2002. Disponível em:<www.tcu.gov.br>. Acesso em abr. 2011.

BEZERRA FILHO, João Eudes. Uma metodologia para a avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 26., 2002, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: ENANPAD, 2002. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 13 nov. 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa, de 5 de outubro de 1988**. Planalto. Brasília. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 6 out. 2009.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Institucional. **Breve histórico**. Disponível em: <www.cgu.gov.br> Acesso em: 5 jun. 2010.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal de Alagoas**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal de Bahia**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal do Ceará**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal do Maranhão**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. **Controladoria Geral da União. Relatório de gestão da Universidade Federal da Paraíba**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio. 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal de Campina Grande**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio. 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal de Pernambuco**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio. 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal Rural de Pernambuco**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal do Piauí**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal do Rio Grande do Norte**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal Rural do Semi-árido**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Relatório de gestão da Universidade Federal de Sergipe**: exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<www.cgu.gov.br> Acesso em: 10 maio 2011.

BRASIL. **Decreto Nº 1.171, de 22 de julho de 1994**. Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. Brasília, 1994. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jul. 2011.

BRASIL. **Decreto Nº 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jun. 2011.

BRASIL. **Decreto Nº 4.113, de 05 de fevereiro de 2002**. Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República a

Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 jun. 2011.

BRASIL. **Decreto Nº 4.177, de 28 de março de 2002**. Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça que especifica e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 jun. 2011.

BRASIL. **Decreto Nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006**. Aprova a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções gratificadas da Controladoria-Geral da União, e dá outras providências. Brasília, 2006. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jun. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa. Brasília, 1967. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 nov. 2009.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 1998. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 nov. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 nov. 2009.

BRASIL. **Lei Nº 10.180, de 06 de Fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 nov. 2009.

BRASIL. **Lei Nº 10.683, de 28 de maio de 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2011.

BRASIL. **Lei Nº 10.861, de 14 de Abril de 2004**. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências. Brasília, 2004. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2011.

BRASIL. **Lei Nº 12.381, de 09 de Fevereiro de 2011**. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2011. Brasília, 2011. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2011.

BRASIL. **Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em 22 nov. 2009.

BRASIL. **Lei Nº 8.443, de 16 de Julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília, 1992. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em 20 abr. 2010.

BRASIL. **Lei Nº 9.394, de 20 de Dezembro de 1996**. Estabelece as Diretrizes E Bases da Educação Nacional. Brasília, 1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jul. 2011.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 103, de 01 de janeiro de 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jun. 2011.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 2112-88, de 26 de janeiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jun. 2011.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 2143-31, de 02 de abril de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jun. 2011.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 480, de 27 de abril de 1994**. Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Brasília, 1994. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa n.º 01, de 06 de Abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2001. Disponível em: <www.cgu.gov.br>. Acesso em: 10 maio 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Critérios gerais de controles internos na administração pública**: um estudo das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, 2009. Disponível em: <www.tcu.gov.br> Acesso em: 22 jun. 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa nº 107, de 27 de outubro de 2010**. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em: <www.tcu.gov.br> Acesso em: 22 jun.2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Institucional. Breve histórico.** Disponível em: <www.tcu.gov.br> Acesso em: 19 jul. 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa nº 63, de 01 de setembro de 2010.** Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Disponível em: <www.tcu.gov.br> Acesso em: 22 jun. 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria nº 168, de 30 de junho de 2011.** Altera o Anexo da Portaria-TCU nº 280/2010, que dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Disponível em: <www.tcu.gov.br> Acesso em: 19 jul. 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria nº 277, de 07 de dezembro de 2010.** Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010, nos termos do art. 4º, § 3º da DN TCU nº 107/2010. Disponível em: <www.tcu.gov.br> Acesso em: 22 jun.2011.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Plano diretor da reforma do aparelho de estado.** Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficiência, eficácia e efetividade da administração pública. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2006, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: ENANPAD, 2006. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 13 nov. 2009.

CAVALHEIROS, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal.** 4. ed. Rio Grande do Sul: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública.** 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

D'AVILA, Marcos Zähler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações.** São Paulo: Nobel, 2002.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos.** São Paulo: Atlas, 2010.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral.** 9. ed. São Paulo: Atlas,1981.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

INEP - INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. SISTEMA NACIONAL DE AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR (SINAES). **Análise dos resultados do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes das áreas de Ciências da Saúde, Ciências Agrárias e Serviço Social – Enade 2004 e 2007**. Brasília, 2011. Disponível em: <www.publicacoes.inep.gov.br>. Acesso em: 5 maio 2011.

INEP - INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. SISTEMA NACIONAL DE AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR (SINAES). **Censo 2009**. Versão preliminar publicada em 13 de janeiro de 2011. Brasília, 2011. Disponível em: <www.inep.gov.br>. Acesso em: 5 maio 2011.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guía para las normas de control interno del sector público**. Disponível em: <<http://www.intosai.org>>. Acesso em: 11 maio 2011.

INTOSAI. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guia para normas de controle interno do setor público**. Disponível em: <www.tce.ba.gov.br>. Acesso em: 11 maio 2011.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LUNKES, Rogério João. **Controle de gestão**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência. **Revista Dialogo Jurídico**, Ano 1, v. 1, n. 2, maio 2001.

NOGUEIRA, Carlos Alberto. **Administração pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

NUNES, Paulo Roberto de Carvalho; FERRAZ, Serafim Firmo de Souza; BESSA, Francisco Eduardo de Holanda.. Práticas de auditoria de desempenho em órgãos estaduais brasileiros de controle interno. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2007. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 15 maio 2010.

OLIVIERI, Cecília. O controle interno como instrumento de *accountability* horizontal: uma análise exploratória da Controladoria Geral da União. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: ENAPAG, 2006. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 15 maio 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BERTOLUCCI, Ricardo Galinari. **Gerenciamento do risco corporativo em controladoria**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

PEREIRA, Eduardo Martins et al.. COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2008, maio. Disponível em:<<http://www.infosegura.eti.br/artigos/COSO.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2011.

PEROTE, Alessandra de Queiroz; NUNES, Paulo Roberto de Carvalho. A auditoria de desempenho na administração pública do ceará: um estudo de caso único. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 3., 2008, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: ENANPG, 2008. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 15 maio 2010.

REWORÊDO, Wirla Cavalcanti et al. Relatórios de tribunais de contas sobre dimensões de eficiência, eficácia, efetividade e resultados em entidades da administração pública: uma análise focada na percepção de auditores de contas públicas. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 1., 2004, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ENANPAG, 2004. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 15 maio. 2010.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. O enfoque do controle da administração pública no Brasil deve ser a dicotomia entre avaliação de desempenho ou controle da legalidade? In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 24., 2000, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: ENANPAD, 2000. Disponível em: <www.anpad.org.br>. Acesso em: 22 nov. 2009.

REGO, Antônio Marcos Passos de Souza et al. A utilização do COSO na Controladoria: Um Estudo no Brasil. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 10., 2007, França. **Anais eletrônicos...** França, 2007. Disponível em: <www.intercostos.org>. Acesso em: 13 jun. 2011.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Auditoria de Gestão. Uma forma eficaz de promoção da *accountability*. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2007. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 15 maio 2010.

SARTOR, Vicente Volnei de Bona. Globalização e as reformas dos aparelhos estatais. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 22., 1998, Foz do Iguaçu. **Anais eletrônicos...** Foz do Iguaçu: ENANPAD, 1998. Disponível em:<www.anpad.org.br>. Acesso em: 19 nov. 2009.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2009.

VASCONCELOS, Isamara Martins. **A federalização do ensino superior no Brasil**. 2007. Dissertação (Mestrado em Sociologia)- Universidade de Brasília - UNB. Brasília, 2007. Disponível em: <www.unb.br>. Acesso em: 25 jun. 2011.